Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira

(centenário de nascimento)

Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira

(centenário de nascimento)

Textos compilados e editados pelo IBDT, sob a curadoria do Professor Dr. Fernando Aurelio Zilveti

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo – 2019

Professor Ruy Barbosa Nogueira

Sumário

Apresentação

É com a mais grata satisfação que o Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT apresenta o livro comemorativo do centenário de nascimento do Professor Ruy Barbosa Nogueira.

As palavras com que se inicia esta apresentação podem ser encontradas em muitas outras apresentações, mas aqui não são meramente protocolares, nem a satisfação é igual à sentida em outras oportunidades.

Aqui, a satisfação é especialmente grata, pois não há dirigente do IBDT que não sinta a alegria pela passagem dos cem anos do seu fundador, além de gratidão por algo que ele tenha feito a cada um deles. E certamente o mesmo sentem seus associados.

Realmente, o Professor Ruy Barbosa, além da sua cultura ímpar, foi uma pessoa humana, acolhedora e amiga, tendo se notabilizado por seu amor ao magistério, e também por seu amor à Faculdade de Direito do Largo São Francisco, sua verdadeira segunda casa, a qual defendeu com denodo em muitas situações difíceis.

Esses seus amores transbordaram para um apreço incomum por seus alunos, que ele manifestava não somente quando ministrava suas aulas, mas também, e principalmente, fora delas. Quantas vezes ele desceu da sua sala de Diretor da Faculdade para unir-se a alguma comemoração ou manifestação que os estudantes faziam no pátio das Arcadas!

O Professor Ruy Barbosa também se comprazia em dividir seus conhecimentos com seus colegas, e com eles discutir temas complicados. Daí ter iniciado as Mesas de Debates em sua casa, levando-as depois para a Faculdade, local em que deu nascimento ao IBDT para a continuidade daqueles encontros.

Os referidos atributos do Professor Ruy Barbosa eram irrefreáveis, e foi por isto que ele não se contentou com o que o IBDT foi em seus primórdios, lançando-se a transformá-lo em órgão complementar à Universidade de São Paulo e a realizar anualmente os seus famosos Cursos de Atualização em Direito Tributário no Salão Nobre da Faculdade de Direito. A esses cursos acorriam bacharelandos, mas também profissionais já experientes vindos de muitas partes do País, e ainda hoje é mantido ano após ano.

Todos os seus esforços e todas as suas iniciativas frutificaram em seu tempo e após o seu desligamento da Faculdade e do IBDT, pois ainda hoje este prossegue desenvolvendo mais e mais o que ele iniciou com tanto empenho e com tanta certeza no futuro!

Por tudo isto, o IBDT jamais esqueceu o seu fundador e, entre outras homenagens que já lhe prestou e ainda prestará, imaginou que a melhor forma de celebrar seu centenário de nascimento seria a reunião de vários dos seus muitos trabalhos no presente livro.

Com este lançamento, o IBDT tem certeza de que, além da homenagem ao seu querido mentor, propiciará às novas gerações, nas quais se integram muitos que sequer o conheceram, a oportunidade de ter acesso ao seu pensamento.

Tanto quanto a obra do Professor Ruy Barbosa continua viva e pulsante, sua memória é imorredoura!

Ricardo Mariz de Oliveira
Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário

PARTE I
A contribuição de Ruy Barbosa Nogueira ao ensino do Direito Tributário

Dicionário Expositivo do Direito Tributário e das Ciências Fiscais

No relatório da Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o projeto do Código Tributário Nacional, encontramos a seguinte informação:

> "a Comissão utilizou como subsídios, em primeiro lugar a legislação tributária vigente da União, dos Estados e dos principais Municípios; e, num segundo plano, os códigos tributários e as leis com o caráter parcial de códigos, existentes na legislação comparada.
> Dentre as leis do primeiro tipo, a primazia compete indiscutivelmente à *Reichsabgabenordnung* alemã, em seu texto original de 1919, elaborado por Becker..."[1]

Como é sabido, o Código Tributário da atual República Federal da Alemanha, elaborado sob o projeto de Enno Becker ao tempo da democrática Constituição de Weimar, passado por várias alterações e aperfeiçoamentos dentro do estado de direito democrático, como a legislação subsequente influenciada não só pela alta elaboração doutrinária do Direito Tributário naquele país, como pela jurisprudência da Corte Federal Tributaria (BFH), mas ainda e ultimamente, pelo crivo da Corte Constitucional[2], tem sido mesmo considerado das melhores fontes científicas e efetivamente influído na elaboração jurídico-tributária de muitos países, sobretudo no concernente à unificação de princípios.

Além de toda essa elaboração, continua ainda, na Alemanha, um movimento de Reforma Tributária, visando o aperfeiçoamento do sistema.

Com recomendação e apresentação do nosso saudoso amigo e companheiro de estudos Dr. Heinrich Reinach, fundador de uma das melhores revistas que até hoje se publica na Alemanha – *Steuer und Wirtschaft* – tivemos a ventura de ir estudar em München, sede da Corte Tributária, lá voltando várias vezes para discutir e aprender com Mestres notáveis, dentre os quais Ottmar Bühler, Carl Boettcher, Hugo von Wallis, Hans Spanner e tantos outros[3]. Neste momento, porém, queremos ressaltar e homenagear a personalidade humana, de bondade e ciência, do Ex-Presidente de Senado da Corte Tributária Federal e Professor Dr. Wi-

---

1 Vide Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, edição Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro, 1954, p. 98/99.

2 Vide conferência do catedrático de Heidelberg Klaus Vogel em nosso curso na Faculdade de Direito da USP, sob o título: "A influência da jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal sobre o direito fiscal da República Federal da Alemanha", publicada na Revista de Direito Público n. 8, p. 125/137.

3 Vide nosso trabalho "Panorama do direito tributário brasileiro e as elaborações germânicas", *Revista dos Tribunais* v. 303, p. 34 a 40 ou "Übersich über das brasilianische Steuerrecht und die deutsche Formulierung" in D.N. de 27 e 28.08.1963.

lhelm Hartz, que até hoje tanto nos tem auxiliado nesse intercâmbio cultural e que há anos vem sendo a alma organizadora da obra cujo título encima este comentário e que dele a recebemos com honrosa dedicatória.

Efetivamente, acaba de ser publicado na Alemanha, em dois volumes, tamanho enciclopédia, o *Dicionário expositivo do direito tributário e das ciências fiscais* (*Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*), o qual demonstra o alto grau de elaboração que o Direito Tributário já alcançou e é precisamente esta novidade que desejamos divulgar, não só para conhecimento dos interessados, mas também para demonstrar a sua utilidade entre nós, em razão de a legislação da Alemanha ter sido uma das mais importantes fontes do nosso Código Tributário.

Com a colaboração de quase uma centena dos maiores Mestres do Direito Tributário e das Ciências Fiscais daquele país, essa obra que traz 1.390 páginas, contém mais de 2.500 verbetes esclarecendo, em sínteses magistrais, a problemática tributária no seu contexto e no das ciências afins. Com o feitio em que se apresenta, é sem dúvida *a primeira* obra da espécie já elaborada e publicada dentro da literatura jurídico-tributária mundial.

Para os tributaristas brasileiros, esse *Dicionário* é mais um manancial de Direito Tributário Comparado que vem se colocar ao lado das publicações da "International Fiscal Association", com sede em Haia, da ONU, do Programa de Tributação OEA/BID e do "International Program in Taxation" da Faculdade de Direito da Harvard, especialmente da "World Tax Series", e vem assim enriquecer os materiais bem ordenados e facilitar os trabalhos de pesquisa e comparação.

No campo do método comparativo entre nós, é de se ressaltar ainda sua utilidade para os alunos e estudiosos que estão frequentando os Cursos de Doutorado, Mestrado e Mesas de Debates da cadeira autônoma de Direito Tributário Comparado na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e do Instituto de Direito Econômico e Financeiro da mesma Faculdade do Largo de São Francisco.

No prefácio do *Dicionário*, Möckershoff, Presidente do Instituto Tributário Científico Alemão, sob cujos auspícios foi publicado, esclarece:

> "Há muitos anos se levanta a queixa, por parte de todas as pessoas que se ocupam com o Direito Tributário, de que a matéria tributária perde, cada vez mais, a visão de conjunto.
>
> Na apreciação das situações de *fato*, são cada vez mais relevantes as questões relacionadas com a Teoria Tributária Econômica e a Ciência das Finanças.
>
> Para compreensão dos problemas ligados à tributação, é necessário, portanto, o conhecimento dessas disciplinas e de outros campos limítrofes que, frequentemente, são de difícil acesso.
>
> Dentro deste estado de coisas, o Instituto Tributário Científico Alemão se sentiu impelido a reunir, numa obra ampla, o conhecimento tributário especializado e o conhecimento dos campos limítrofes e publicá-lo na forma de um 'Dicionário Expositivo do Direito Tributário'.
>
> De acordo com a meta estatutária do Instituto, a presente obra, além de constituir um serviço à ciência, deverá auxiliar especialmente o trabalho dos

> membros das profissões de assessoramento fiscal, mas também de obra de consulta a todos aqueles que de qualquer forma tenham contato com a matéria tributária.
> Sob a orientação científica dos senhores Senatspräsident A.d. Professor Dr. Hartz, Professor Dr. Wöhe, Professor Dr. Strickrodt, Advogado Dr. Felix e Tributarista-Economista Sebiger, *logrou-se criar uma obra que nos parece não ter igual no campo do Direito alemão nem no Direito Comparado, pela forma de sua apresentação e pelo peso de suas informações científicas*." (Destaques finais da tradução)

Também não podemos deixar de citar alguns trechos da *Introdução*, da lavra do Senatspräsident A.d. Professor Dr. Hartz e seus colegas de direção, como amostra do padrão, tarefa e escopo da obra:

> "Na República Federal estruturada dentro do sistema federativo, a legislação, na criação das leis financeiras e tributárias é vinculada à ordem constitucional expressa na Lei Básica, especialmente às garantias individuais dos cidadãos. Os tribunais, principalmente a Corte Constitucional Federal, têm a atribuição de examinar se a legislação observou os seus limites constitucionais. Esta novidade da Lei Básica é inestimável pela sua importância na estruturação e desenvolvimento do Direito Tributário moderno.
> A legislação financeira e tributária é um ato político, no qual deve ser ponderada uma série de princípios políticos muito sérios que, não raramente, se limitam e se interpenetram. Os preceitos do Direito Tributário material criam a base jurídica para a arrecadação dos meios para a cobertura das necessidades financeiras das pessoas jurídicas de Direito Público.
> Na escolha dos fatos geradores, aos quais se vincula a tributação, também devem ser levadas em consideração as situações constitucionais, políticas e administrativas como, por exemplo, o princípio constitucional da isonomia tal como é entendido em cada época, mas também a necessidade de leis tributárias simples, que devem ser executadas, sempre, por meio de um procedimento em massa.
> II
> Toda tributação constitui uma intervenção econômica no patrimônio dos cidadãos provocando normalmente na economia pública e na economia privada, consequências sociais, familiares, culturais e outras, e exerce influência sobre elas.
> A política fiscal e a política financeira não devem perder de vista tais aspectos, mas devem enquadrá-los e harmonizá-los dentro das metas políticas e sociais em geral.
> Nas últimas décadas a política fiscal tem sido utilizada cada vez mais como instrumento de direção em relação às metas sociais e fins da economia pública e privada. Por isso ela entrou numa dimensão discutível, alheia à sua origem, penetrando principalmente na política econômica e, ultimamente, até na política monetária e de estabilidade (da conjuntura econômica nacional).
> Pela formação da Comunidade Europeia e internacional em geral, natural-

mente, também o Direito Internacional Tributário e Internacional Público (acordos para evitar a bitributação internacional) ganharam em importância.
III
A relação e interpenetração da Política Tributária e da Política Financeira, que aqui somente a contamos, é multifária e complicada. Tanto mais, ambas carecem dos conhecimentos e experiências dos ramos afins da ciência.
Nisto são da maior importância a Teoria Econômica do Imposto, o Direito Financeiro e a Ciência das Finanças, mas também a Estatística, a Teoria Geral da Administração Pública e todo o campo da tributação com suas múltiplas disciplinas limítrofes, ultimamente reunidas sob a designação de 'Ciências Fiscais'.
Numa organização de Estado democrático é necessário fazer participar do processo de preparação da legislação os diversos agrupamentos sociais, classes produtoras e organizações profissionais, principalmente através de seus institutos de pesquisas.
A execução administrativa das leis tributárias requer grandes esforços. A administração financeira precisa, para tanto, pessoal especializado, bem formado e constantemente aperfeiçoado, mas também uma organização administrativa moderna e flexível, inclusive sob o aspecto técnico (automatização).
As múltiplas interligações da tributação com a política em geral, bem como a ordem jurídica econômica e administrativa, são de difícil acesso. Em comentários e obras didáticas naturalmente se encontram muitos dados importantes. Mas as questões limítrofes, frequentemente, são pouco consideradas ou pelo menos o material para a sua apreciação é de difícil alcance.
Neste particular o *Dicionário expositivo do direito tributário* tenta preencher uma lacuna. O subtítulo 'incluindo a Teoria Econômica do Imposto, Direito Financeiro e Ciência das Finanças' quer dizer que foi dado muito espaço a estes, mas também a outros campos limítrofes do Direito Tributário." (Destaques da tradução)

O *Dicionário* traz ainda no seu final um índice muito bem sistematizado das *legislações tributária e correlatas* vigentes; outro índice, também sistematizado da *literatura tributária e correlata* e ainda um índice alfabético dos verbetes, com o auxílio do sistema de remissão às *ideias correlacionadas*, para facilitar o encontro do verbete mais específico ou mais exauriente.

A obra magnificamente apresentada é edição do Instituto Científico Alemão dos Procuradores Tributários, com sede em Bonn (Verlag des Wissenschaftlichen Instituts der Steuerbevollmächtigten GMBH Bonn), e foi publicada pela conhecida Livraria Editora C.H. Beck, com sede em Munique ("C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung – München"). República Federal da Alemanha.

O Estudo Teórico e Prático do Direito Tributário

Curso de Direito Tributário

O Instituto Brasileiro de Direito Tributário, entidade científica sem finalidade lucrativa, foi fundado junto à disciplina de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para colaborar na pesquisa e ensino jurídico tributários, promover a divulgação de bibliografia, doutrina, legislação, jurisprudência e, sobretudo, a publicação de livros, trabalhos e promoção de conferências e cursos, bem como a manutenção da Mesa de Debates Tributários que há vários anos vem se realizando, semanalmente, com a participação dos docentes da disciplina, alunos do curso de pós-graduação da área de Direito Tributário Comparado, renomados tributaristas e altos funcionários especializados na matéria fiscal.

Vários livros como *Estudos Tributários*, *Direito Tributário* – lª a 5ª Coletâneas, *Profissões Liberais* e *Imposto de Renda*, *Debates Tributários*, separatas e artigos em revistas e jornais são trabalhos dessa colaboração.

Atualmente está sendo realizado por este Instituto e sob patrocínio da Reitoria da Universidade de São Paulo este Curso de extensão universitária para formados, na Faculdade de Direito do largo de São Francisco, com 430 inscritos, de várias regiões do Brasil.

As aulas são dadas aos sábados, de 9h às 12h. Foram distribuídos na primeira aula temas acompanhados de sugestões de fontes de estudos para trabalho individual escrito. Ainda em cada aula é distribuído um opúsculo impresso, como o presente, relativo à aula anterior, para possibilitar o estudo concomitante e prestação de exame escrito no final do curso. Após cada aula são respondidas perguntas e realizados debates. Somente poderá prestar exame o aluno que tiver apresentado a dissertação escrita e frequentado 70% das aulas. Somente aqueles que obtiverem média final de aprovação farão jus ao título, devidamente registrado, da USP.

Este curso está sendo desenvolvido com o seguinte
Programa

- Introdução ao Estudo do Direito Tributário (Direito Tributário – Direito Tributário Aplicado – Direito Tributário Comparado)
  Prof. Ruy Barbosa Nogueira
- Direito Constitucional Tributário
  Prof. José Nabantino Ramos
- Sistema Tributário Nacional
  Prof. José Afonso da Silva
- Interpretação e Integração da Legislação Tributária
  Prof. Ruy Barbosa Nogueira

– Obrigação Tributária
  Prof. Alcides Jorge Costa
– Classificação dos Tributos
  Ministro Rodrigues Alckmin
– Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar
  Ministro Aliomar Baleeiro
– Incidência, não Incidência e Isenção
  Prof. Walter Barbosa Corrêa
– Processo Administrativo Tributário
  Prof. Hely Lopes Meirelles
– Direito Penal Tributário
  Prof. José Frederico Marques
– Informática no Direito Tributário
  Prof. Dínio de Santis Garcia

Dentro de suas finalidades, o Instituto Brasileiro de Direito Tributário, com a colaboração da Editora Resenha Tributária, cujo aparelhamento moderno possibilita a imediata publicação das aulas, irá também editando os livretos contendo as respectivas aulas para pô-los à disposição dos demais interessados.

Os debates também estão sendo taquigrafados e, se possível e conveniente, poderão ser objeto de mais uma publicação, devidamente selecionada.

Agradecemos ao Magnífico Reitor da Universidade de São Paulo, Prof. Orlando Marques de Paiva, o alto patrocínio e oficialização deste curso com que também a USP e o IBDT prestam mais um serviço à comunidade.

Agradecemos aos eminentes Mestres e aos componentes da Mesa de Debates que atenderam à solicitação deste Instituto, dedicando horas de lazer de seus fins de semana para possibilitar aos profissionais e estudiosos a oportunidade de maior conhecimento da problemática tributária, tão necessitada de esclarecimentos nesta época de desenvolvimento do Brasil.

Ruy Barbosa Nogueira
Diretor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
e Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário

Introdução ao Estudo de Direito Tributário
Direito Tributário Aplicado
Direito Tributário Comparado

A Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como estabelecimento de ensino para formação profissional, desdobrou o currículo escolar para o estudo da Ciência do Direito em Cursos de Graduação e de Pós-Graduação, com os seguintes ciclos: básico, profissionalizante e de especialização, no curso de graduação e de mestrado e doutorado no curso de pós-graduação.

A disciplina jurídico tributária está sendo desenvolvida dentro desses cursos com a seguinte sequência: é *iniciado* o estudo no ciclo profissionalizante (3º ano,

VI semestre) sob o título Direito Tributário. O aluno do 3º ano já estudou as matérias e ramos jurídicos básicos e está apto para este início, posto que o Direito Tributário pressupõe o conhecimento de vários ramos do direito público e privado.

Chegado o aluno ao 5º ano do curso de graduação, onde as disciplinas estão agrupadas em áreas de especialização, para escolha por preferência dos futuros bacharéis, encontram eles, na área de Direito de Empresa, a disciplina Direito Tributário Aplicado, que é desenvolvida casuisticamente, isto é, por meio do estudo concreto de casos e problemas, tal como irão deparar os futuros profissionais, quando tiverem que entrar no exercício de cargos e funções, na vida pratica.

Finalmente, no Curso de Pós-Graduação, destinado à formação de pesquisadores, juristas, e, sobretudo, de docentes, nos Graus de Mestrado e de Doutorado, (curso que já conta com 33 disciplinas a serem escolhidas pelos candidatos e tem cerca de 800 alunos), é estudado o Direito Tributário Comparado.

Aspectos do Estudo Jurídico

O estudo de Direito Tributário que deve ser feito em Faculdade de Direito é naturalmente mais amplo do que o estudo da legislação tributária. Enquanto o estudo da *legislação* que é título de disciplina nas escolas de Contabilidade, de Economia e outras compreende o exame ou estudo dos textos vigentes, na escola de *direito* o estudo não deve ser apenas da *legislação*, mas da *Ciência do Direito*, compreendendo a doutrina, a legislação e a jurisprudência.

O estudo chamado *jurídico* ou do *direito* requer no mínimo três aspectos científicos:

a) Exame e controle dos textos legais vigentes e, neste sentido, temos o *direito* como *ciência do conhecimento sistematizado*;
b) Interpretação dos textos conhecidos, inclusive por meio de comparações com textos anteriores ou de outros países, aplicando os métodos da hermenêutica e exegese jurídicas. Neste sentido, temos o estudo do direito como *ciência da interpretação e da aplicação*;
c) Mas a ciência do direito não compreende apenas o conhecimento e a interpretação. Ela é ainda a *ciência da elaboração da lei*. O jurista não tem apenas a missão de conhecer e aplicar a lei, mas ainda de fazer juízos de valor, criticar, sugerir ou aconselhar a elaboração ou correção da legislação. Exatamente neste campo é que surge a doutrina como a mais fértil fonte indireta do direito. Para elaborar os conceitos e mesmo as regras do direito, o jurista precisa, muitas vezes, apoiar-se em fundamentos filosóficos, sociológicos, políticos, econômicos, jurídicos, éticos etc., sem perder de vista os resultados da pratica e as exigências da técnica.

Como em qualquer ramo do Direito, no Direito Tributário, vamos encontrar uma elaboração científica que presidiu ao aparecimento e configuração de cada tributo, de tal maneira que cada imposto, taxa ou contribuição que é criado atra-

vés de uma lei, é fruto de uma certa construção teórica, por isso não é possível estudar-se conclusivamente a menor questão que decorre da aplicação de uma lei fiscal, sem o conhecimento pelo menos dos dados essenciais dessa mesma ciência, neste caso do Direito Tributário.

Vejamos dentro de apenas uma aula, como poderemos dar ideia ou um aspecto pertencente a cada uma das disciplinas: Direito Tributário, Direito Tributário Aplicado e Direito Tributário Comparado.

I – Direito Tributário

É comum ouvir-se, ou mesmo ler-se, que a tributação é uma das feições mais antipáticas do Estado, pois é por meio dela que este se arroga o direito de intervir na vida dos particulares, não só para lhes exigir uma série enorme de informações sobre a sua riqueza, mas também de terceiros. O Estado mantém um grande número de repartições e uma avalanche de funcionários fiscais, para descobrir, dentro de um cipoal de leis, regulamentos, portarias, circulares e quejandas instruções, possíveis erros ou faltas dos contribuintes, instaurando processos que, ainda quando não acarretam cobranças de tributos, multas, correções e adicionais, sempre causam desassossego.

Não há dúvida que o fenômeno da tributação tem demasiadamente à sua ilharga essa série de tropeços. Mas, para estes, em parte também concorre o contribuinte que nem sempre se conscientiza de suas obrigações; não raro este se omite e dá causas ao conflito de interesse. Muito necessária, antes de tudo, é a educação cívica de ambas as partes para que o contribuinte crie a noção do dever de cumprir com as obrigações tributárias legítimas e os agentes do poder público o da obrigação funcional de cumprirem tão só a vontade expressa na lei: a noção de que o interesse da Fazenda ou interesse público jamais ultrapassa a medida pré-estabelecida pela lei; que a própria interpretação e aplicação da lei não é pró fisco nem pró contribuinte, mas *pró lege*.

Com esses pressupostos é que as partes, fisco e contribuinte, precisam entender que é essencial para a vida comunitária a tributação justa, pois sem a tributação não poderia sobreviver o Estado.

Por tudo isso, já ao tempo dos romanos Cícero proclamava que "os tributos são os nervos da República". O grande tribuno romano assim proclamava porque tinha a concepção de que os excessos deviam e podiam ser cortados pelo império da lei. Cícero também sempre proclamara que o verdadeiro governo é o governo da lei; que a liberdade consiste em serem os homens governados pelo poder da lei e não pelo poder de outros homens. Lei, no verdadeiro sentido, é a proposição jurídica que trata igualmente a todos que estejam na mesma situação.

Também o grande Ministro da Suprema Corte dos Estados Unidos, Oliver Holmes, que teve tantas oportunidades de contrapor a supremacia da lei contra os excessos ou infrações da legalidade, referindo-se à tributação declarou "tenho satisfação de pagar tributos. Com eles compro civilização".

Sem dúvida, pois a tributação é um fenômeno sociopolítico e congênito do Estado e quanto mais se agigantam as funções estatais, mais se estende e se avoluma a tributação.

O Estado tem por função promover o bem comum para alcançar esse fim, está o Direito que deve disciplinar a convivência social por meio de *relações jurídicas*, isto é, relações somente válidas e oponíveis dentro da legalidade para excluir as relações de poder, de força, enfim as arbitrárias. O que se torna cada vez mais necessário no setor da tributação é, precisamente, o aperfeiçoamento das regras jurídico tributárias para compor o melhor Direito Tributário dentro do Estado de direito.

Estado de direito é o Estado que disciplina as relações sociais por meio da *norma jurídica* válida e cogente não somente para os particulares, mas também para o próprio Estado. A lei tem que ser aplicada em toda a sua extensão, sem exceção, a todos os particulares ainda que agentes do Estado e ao próprio Estado como pessoa de direito.

Ainda recentemente os Estados Unidos deram exemplo ao mundo desse aspecto da democracia, e a Suprema Corte decidiu no caso Watergate que não havia conflito entre o Poder Executivo, o Legislativo ou o Judiciário, porque naquela solução não havia supremacia de um poder sobre o outro. Apenas a supremacia da lei no Estado de direito em que, quem governa é a vontade da lei devidamente interpretada e aplicada pelos tribunais.

O Direito Tributário sendo, em nosso sistema constitucional, um direito público que disciplina as relações entre o Estado Fisco e o Cidadão Contribuinte, resultantes da imposição, fiscalização e arrecadação dos impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios, é precisamente um ramo jurídico que precisa estar muito atento à natureza e posição dessas duas partes para impedir o arbítrio do Estado Fisco, quer como legislador, fiscalizador, arrecadador, intérprete ou aplicador das leis fiscais, sem o que não poderá ser alcançada a justiça tributária.

Dissertando sobre *O Estado como Protetor do Direito*, Hübschmann, Ministro Presidente da Suprema Corte Tributária da República Federal da Alemanha (BFH), acentua precisamente esse tema, que merece meditação e sentinela dos tributaristas:

> "Uma das mais importantes missões do Estado, no âmbito de sua soberania, é servir à Justiça. Neste sentido também cabe ao Estado como relevante e difícil tarefa a de garantir aos cidadãos uma *tributação justa*. A Justiça da tributação é um problema político financeiro que deve ser resolvido pelo legislador ... Tomando-se em consideração o fato de que, nesta função, o Estado é portador de direitos de soberania e se reveste de meios de grande força e o indivíduo se apresenta como subordinado ao poder, como solução impera no Estado de Direito a idéia de que ao indivíduo se deve conceder uma *proteção* contra medidas arbitrárias ou injustificadas da administração tributária. No

> Estado de Direito tem que predominar a tendência de dar a cada um – tanto à comunidade como ao indivíduo – o que é seu[1].”

Importância do Direito Tributário, necessidade de seu estudo e aperfeiçoamento, para alcance da justiça

Como já ressaltava Pugliese, “o Direito Tributário constitui a parte mais importante do Direito Financeiro, por ter como objeto o estudo de todas as relações jurídicas ativas e passivas que dimanam do fenômeno da tributação, com o qual se ligam interesses essenciais do Estado e dos cidadãos”.

Além dessa importância, se tivermos presente que o fenômeno da tributação vem se ampliando com novas figuras tributárias, temos que a missão de disciplina jurídica deste ramo se vem estendendo e consequentemente mais difícil se torna a disciplina e sistematização jurídico tributária.

Com efeito. Para o Direito Tributário têm ingressado figuras como os impostos extrafiscais, os empréstimos compulsórios, as contribuições parafiscais e os chamados incentivos, com as implicações de política fiscal, Estas figuras não são apenas veículos de arrecadação, mas também instrumentos regulatórios ou de desenvolvimento econômico.

Tudo isso, entretanto, não pode ser motivo de desânimo para os juristas. É fenômeno decorrente do progresso tecnológico e a ciência também se desenvolve para abranger toda a fenomenologia, não só se especializando em ramos, mas estabelecendo relações de cooperação entre estes e até fazendo surgir as chamadas ciências interdisciplinares, como é exemplo recente para o direito a Juscibernética, especialmente na parte da Informática Jurídica. (Vide *Classificação das disciplinas e Conexões Interdisciplinares*, in Jean Piaget, *Psicologia e Epistemologia*, Forense, 1973, especialmente a partir da p. 132. Adde: *Lições de Informática Jurídica*, Mario Losano, Editora Resenha Tributária, 1974 e *Giuscibernetica Macchine e Modelli Cibernetici nel Diritto*, Torino, 1969).

Se a importância e extensão normativa do Direito Tributário vem cada vez mais se ampliando e ele pode se socorrer, para a matéria de direito, dos vários ramos jurídicos e para a matéria de fato, das inúmeras ciências particulares e até mesmo das ciências interdisciplinares, temos um vasto campo a ser estudado e assimilado no sentido de contribuir para a melhoria das normas jurídico tributárias e excluir desse campo, tão acusado de imperfeições, as obscuridades e má redação das leis fiscais, o excesso de leis e atos tributários (o excesso em grande parte tem resultado da própria má redação ou falta de técnica jurídica, enfim do desconhecimento do Direito Tributário. Veja-se a avalanche de atos modificativos do Sistema Tributário e do CTN que os tem baralhado). É preciso também que o legislador dê exemplo, não só pela correção da forma, mas do fundo ou substância. Escrevendo precisamente sobre a obscuridade, contradições e injustiças das leis fiscais, o grande Mestre Georges Ripert demonstra esses graves defeitos como

---

[1] AO – *Kommentar*, Band III, Verlag Schmidt, Köln, vor § 228.

causa não só de infrações involuntárias, mas até co mo meio de revolta ou defesa do contribuinte in justiçado, concluindo com este conselho ao legislador: "É necessário que o legislador dê o bom exemplo. O desrespeito à regra jurídica é sem dúvida uma falta moral, mas também para isso é necessário que a ordem jurídica do Estado soberano esteja conforme com a regra moral". Nesse raro escrito tributário do grande civilista – prefácio de livro sobre a *Teoria da Fraude em Direito Fiscal* – ainda acentua Ripert que não se pode esperar um milagroso despertar da consciência pública do contribuinte em cumprir as leis fiscais, se estas não forem claras, precisas e escoimadas de arbítrios e injustiças, concluindo que para esse despertar acredita, sobretudo, na eficácia de uma melhor legislação (Prefácio do livro de Gaston Lerouge, *Théorie de la Fraude en Droit Fiscal*, Paris, 1944, p. XVI).

Também apontando como causas de infrações e fraudes certas iniquidades e obscuridades das leis fiscais, Maurice Lauré, Professor e Agente Fiscal, em seu *Traité de Politique Fiscale*, acusa o legislador tributário de estabelecer certos privilégios e milhares de requisitos a favor do Fisco, que não concede ao contribuinte, dizendo que "Esta é uma grave falta psicológica. Os contribuintes são muito sensíveis às iniquidades nas suas relações com as administrações fiscais. Eles exigem, com justa razão, o jogo justo (*fair play*). Vamos enumerar, a título de exemplos, um certo número de reformas que, sem prejudicar a arrecadação tributária, introduziriam nas relações entre o público e as repartições um clima de *fair play* que eliminaria muitas dificuldades" (p. 386), passando a especificar as da legislação de seu país.

No Brasil, recentemente, até o Presidente da República já reclamou contra o excesso de detalhes da declaração do Imposto de Renda.

No último capítulo do *Livro Teoria do Lançamento Tributário*, que editamos em 1965, concluímos com a especificação de inúmeros exemplos de iniquidades, excesso de exigências aos contribuintes e transferências de encargos da própria administração para estes, demonstrando que esse excesso está burocratizando e desviando as atividades produtoras. Este excesso, além de supérfluo, é injusto e vem prejudicando o desenvolvimento nacional.

Entre as iniquidades apontadas naquelas conclusões, estava a da participação dos fiscais no produto da arrecadação dos tributos e das multas. Afinal a Constituição Federal veio eliminar aquele odioso sistema, dispondo:

> "Art. 196 – É vedada a participação de servidores públicos no produto da arrecadação de tributos e muitas, inclusive da dívida ativa."

Todavia alguns Estados criaram a chamada *quota de produtividade* que está sendo arguida de inconstitucional perante o STF e encontra-se em julgamento.

Para não citar muitos exemplos de iniquidades da nossa legislação fiscal, basta lembrarmos o caso da correção monetária dos débitos fiscais. A Lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964 instituiu a correção contra o débito do contribuinte (art. 7º) e nos §§ 4º e 5º do mesmo art. 7º dispôs que os depósitos efetuados pelos contribuintes, para garantia de instância, deverão ser devolvidos dentro de 60 dias contados da *data da decisão* que houver reconhecido a improcedência parcial ou

total da exigência fiscal. Se não devolvido nesse prazo, ficarão sujeitos à correção monetária a favor do contribuinte.

Essa disposição é uma flagrante iniquidade, absoluta falta de isonomia e, portanto, inconstitucional. O legislador deveria ter instituído igualdade de tratamento, isto é, que a correção a favor do contribuinte devia ser contada a partir da data do depósito. Atualmente o depósito em dinheiro, na Caixa Econômica Federal para propor ação judicial, rende correção monetária, mas o que é necessário é uma solução geral correspondente a todas devoluções, a partir do depósito.

Como se sabe têm havido manifestações judiciais confirmando ou contrariando essas iniquidades, mas ate hoje nenhuma lei federal tratou de corrigir essa desigualdade que o fisco federal obteve para si, por meio de disposição de lei manifestamente inconstitucional.

II – Direito Tributário Aplicado

O estudo de *Direito Tributário Aplicado*, como já vimos, é casuístico. Assim, como se vê do exemplo que vamos debater, distribuímos somente a primeira parte que expõe o problema ou caso. Somente depois de alguns dias e de o aluno ter elaborado seu próprio trabalho e chegado às suas próprias conclusões, é que entregamos a segunda parte para ser confrontada, discutida e aceita ou contestada.

Este método faz com que o aluno raciocine e trabalhe por si. Exposto ou lido o problema, este provoca dúvida e motivação em resolvê-lo. É sempre um desafio e quanto mais o aluno o resolva por si, tanto mais se realizará.

Além disso, esse método é *experimental* e vai orientando o aluno no sentido da pesquisa, do estudo e do raciocínio jurídico, que será necessário para o bom exercício de sua futura profissão.

Vejamos como exemplo o seguinte caso:

O Problema Objeto do Presente Estudo

1. Uma empresa, com sede no Rio de Janeiro, é especializada na prestação, mediante contrato, do serviço de polícia privada de segurança, objetivando prevenir perigos de assaltos, saques ou roubos, nos estabelecimentos Bancários e congêneres, para o que mantém empregados qualificados no desempenho dessas funções, atuando conjugadamente com os órgãos policiais, nos termos do Decreto-lei n. 1.034/1969 (arts. 2º, I e 4º) e Decreto n. 67.662/1970 (arts. 1º e 2º).

2. Por sua vez, o Código Tributário do Município do Rio de Janeiro, tratando do *Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza*, transcreveu no art. 44, os 66 itens da Lista de Serviços do Decreto-lei n. 834 de 1969 (itens I a LXVI) e ampliando aquela lista, acrescentou: "e"

> "LXVII – serviços profissionais e técnicos, *não compreendidos nos incisos anteriores*, e a exploração de qualquer atividade que represente prestação de serviços e que não configure fato gerador de imposto de competência da União ou do Estado."

3. Não estando o serviço especial de segurança prestado por esta empresa previsto na *Lista de Serviços* da legislação complementar e não constando esse item

LXVII daquela mesma legislação, pode o Município do Rio de Janeiro exigir Imposto de Serviço desta empresa, com base em *Analogia* (que nos parece inexistente) nos itens 38, 39 e/ou 40 (XXXVIII, XXXIX e/ou XL) ou com base no item LXVII acrescido por aquela legislação municipal?

Problemática, Estudo e Solução do Caso Exposto

I – A Constituição Federal vigente, ao especificar a *competência* do Município em matéria do chamado imposto sobre serviços delimita, expressamente, essa competência, nos seguintes termos:

> "Art. 24 – *Compete* aos municípios instituir imposto sobre:
> II – Serviços de qualquer natureza
> *não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar*"

II – Como se vê, a própria outorga de competência ao Município *é dada* com duas limitações constitucionais nítida e cumulativamente especificadas:

1ª limitação

Estão excluídos da competência municipal todos os serviços já compreendidos, quer na competência da União, como na dos Estados.

Esta primeira limitação significa que ao Município somente cabe tributar dentro de uma 3ª faixa, residual. Além disso, tenha ou não a União ou os Estados exercido sua competência, jamais poderá o Município exercer a daqueles, pois o exercício daquelas competências pertence, quer *efetiva* como *potencialmente* e com exclusividade, à União ou aos Estados, dispondo expressamente o CTN:

> "Art. 8º – O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído."

2ª limitação

Para excluir qualquer possibilidade de o Município invadir as áreas daquelas competências primaciais ou exclusivas da União ou dos Estados, a Constituição determinou ainda que os serviços de qualquer natureza, suscetíveis de tributação por parte dos municípios, são somente aqueles *definidos* em lei complementar. Definidos são unicamente aqueles que a lei complementar especificar e, a lei complementar, expressamente prevista pela Constituição, foi expedida em forma de rol, sob a rubrica de *Lista de Serviços*, que constitui *numerus clausus*.

Neste sentido o Decreto-lei n. 406, de 31.12.1968, estatuiu preliminarmente no *caput* do

> "Art. 8º – O imposto, de competência dos municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa."

Por sua vez, a “lista anexa”, em que constam os únicos serviços suscetíveis de tributação por parte do Município, com a redação do Decreto-lei n. 834, de 8.9.1969, contém 66 itens e esses são os únicos itens tributáveis pelos municípios. É evidente que o Município dentro do seu poder de autolimitação pode restringir ou deixar de tributar algum ou alguns desses itens, mas jamais poderá ampliar essa *Lista* definida ou balizada pela legislação complementar, expedida em cumprimento do dispositivo constitucional dessa outorga limitada de competência.

Essa definição dos serviços, para efeito da outorga limitada de *competência*, é matéria de estrito direito público, condicionante das leis tributárias.

Se nos termos do art. 110 do CTN, “a lei tributária não pode alterar” sequer “a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal”, “para *definir* ou *limitar competências* tributárias”, a *fortiori*, no caso, a lei tributária municipal não pode alterar a *definição* de direito público (direito constitucional) constante do art. 8º e da *Lista de Serviços*, expedidos nos termos do art. 24, inciso II, *in fine* da Constituição Federal.

Em trabalho publicado na *Revista da Procuradoria Geral do Estado*, o ilustre docente do Direito Constitucional e de Direito Financeiro da USP, José Afonso da Silva, que é também Procurador do Estado, escreve:

> “*Valor e Natureza da Lista de Serviços* – A lista, como se vê, inclui sessenta e seis itens
> ... na verdade. Serviços de qualquer natureza são contidos na lista definida na Lei Complementar (Decreto-lei n. 406/68).
> Os Municípios *não podem criar hipóteses de incidência, para abranger serviços não previstos na Lista*, porque ela é elemento do fato gerador do tributo, com natureza de circunstância limitativa.
> Somos daqueles que entendem que a *Lista* é taxativa ... (grifamos)[2].”

III – Por mais que queiramos encontrar o serviço de “vigilância ostensiva dos estabelecimentos de crédito” (art. 1.) ou “serviços de guarda de estabelecimentos bancários” (art. 2.) prestados por essa empresa, conjugadamente com órgãos policiais, não só não os encontramos arrolados na *Lista* da lei complementar, como suscetíveis de tributação pelos Municípios, como pela sua natureza de colaboração à segurança pública não deviam mesmo, como não foram, alcançados por essa tributação.

IV – Neste ponto, para deixar mais patente a resposta de que não existe, sequer, a permissão para essa tributação, caberia desde logo responder às perguntas: a *Lista* é taxativa ou exemplificativa? A incidência tributária pode ser criada por meio de analogia?

---

2 Vol. 2, 1972, p. 147.

Quanto à primeira até mesmo a *jurisprudência* já é mansa e pacífica, no sentido de que a *Lista* é *Taxativa*[3].

Quanto ao emprego da *analogia*, para exigir imposto não previsto em lei, está absolutamente afastada por texto expresso da mais completa lei complementar da Constituição que é o Código Tributário Nacional, o qual reza, *ad litteram*:

> "O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei (§ 1º do art. 108)."

V – Nada mais é necessário para se ver que, inconcussamente, a prestação daquele serviço não está sujeita ao chamado imposto municipal sobre serviços, pois enquanto aquele serviço está apenas definido na legislação federal (Decreto-lei n. 1034 e Decreto n. 67.622), que o caracteriza como serviço de policiamento conjugado com o dos órgãos policiais, ele *não foi definido nem incluído para efeitos fiscais* na *Lista* de serviços suscetíveis de tributação por parte dos municípios.

VI – Para espancar quaisquer duvidas, vejamos mais pormenorizadamente a própria *Lista* do Município do Rio de Janeiro em face da *Lista mater*, editada pela legislação complementar, no estrito cumprimento dos preceitos constitucionais.

VII – A vigente Constituição Federal reza, expressamente, que a

> "Lei complementar estabelecerá *normas gerais de direito tributário*, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e *regulará as limitações constitucionais do poder de tributar* (§ lº do art. 18)."

Mais ainda, especificamente para o imposto municipal sobre serviços, já vimos que o art. 24 delimita e especifica *a competência* municipal.

VIII – Em decorrência dessas disposições constitucionais, como já vimos, foi expedida a *lei complementar* (Decreto-lei n. 406, de 31.12.1968) cujo art. 8º, já transcrito acima, estatuiu que esse imposto municipal "tem como fato gerador a prestação" "de serviço *constante da lista anexa*".

Essa *lista* anexa, com a redação do Decreto-lei n. 834, de 8.9.1969, especificou em *numerus clausus* esses serviços, em 66 itens.

É absolutamente sabido que, em matéria de incidência ou campo de tributação, sendo obrigação tributária *ex lege*, vigem, *mutatis mutandis*, os mesmos princípios do direito penal *nullum crimen*, *nulla poena* sine *lege*, ou seja, *nullum tributum sine lege*.

IX – Tanto assim é, que o próprio Código Penal, na proteção do contribuinte e da sociedade, coloca o princípio da estrita legalidade tributária sob as garantias penais, configurando como crime, no § 1º do art. 316, o *excesso de exação*:

> "Se o funcionário exige imposto, taxa ou emolumento que *sabe indevido*, ou, *quando devido*, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, *que a lei não autoriza*."

---

[3] Vejam-se acórdãos do STF in *R.D.Adm.* 105-109; do Tribunal de Justiça da Bahia, *R.D.Adm.* 109/53; do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, *Rev. For.* 227/199 e do Tribunal de Alçada de São Paulo, *Rev. Trib.* 436/162.

X – Ora, se o campo da incidência tributária constitui uma *tipicidade fechada*; se a *Lista de Serviços* baixada pela lei complementar é um rol ou elenco dos itens de tributação *definidos em lei complementar* para *regular as limitações constitucionais do poder de tributar* dos Municípios, estes jamais poderão criar outros itens de incidência, além dos 66 especificados em *numerus clausus*.

Assim sendo, o item LXVII (67) constante do art. 44 Código Tributário do Município do Rio de Janeiro (Decreto-lei n. 6, de 15 de março de 1975), ao criar um novo *item* com hipóteses de incidências, inexistente na *Lista de Serviços*, deve ser considerado *não escrito*. Esse item que seria popularmente chamado de *vala comum* está ao arrepio da legislação complementar e da Constituição. É disposição *írrita*, *nenhuma*: juridicamente inexistente.

XI – Assim sendo, resta examinar, sob o prisma da *Analogia*, e *ex abundantia*, porque no campo da incidência não cabe analogia, os itens XXXVIII, XXXIX e XL da lista municipal que são cópia da *Lista* do Decreto-lei n. 834, a saber:

> "36 – Armazéns gerais, armazéns frigoríficos e silos; carga, descarga, arrumação e guarda de bens, inclusive guarda móveis e serviços correlatos.
> 37 – Depósitos de qualquer natureza (exceto depósitos feitos em bancos ou outras instituições financeiras).
> 38 – Guarda e estacionamento de veículos."

XII – Como já vimos da legislação qualificativa federal (Decreto-lei n. 1.034 e Decreto n. 67.662), o serviço contratado e prestado pela consulente, nos termos do art. 4º combinado com o art. 2º do Decreto-lei n. 1.034 e regulamentado pelo Decreto n. 67.662, é um *serviço de polícia*, um serviço de *vigilância ostensiva*, sendo a sua *atuação conjugada com a dos órgãos policiais locais*.

Conforme essa sua qualificação *ex lege* e conforme a *atribuição* que lhe confere essa legislação, não cabe a essa empresa receber os bens, valores ou mesmo automóveis em depósito, armazená-los ou locar espaços para conservá-los.

Quem recebe bens ou valores em depósito são os estabelecimentos de crédito ou entidades financeiras *para as quais* essa empresa presta apenas os serviços policiais ou de vigilância. Policiar, como esclarecem os léxicos, consiste em *vigiar com o auxílio da polícia ou segundo os regulamentos policiais*.

Portanto, não existe sequer nenhuma *analogia facti* e nenhuma *analogia juris* entre o *serviço de vigia*, prestado pela empresa consulente nos termos da legislação policial, que o qualifica legalmente, com os de *armazenagem*, *guarda* ou *depósito de bens*.

No caso, parece que foi apenas a palavra *guarda* que gerou o engano. Como se sabe, e a Semântica ou Sematologia esclarece, as palavras têm várias conotações e os dicionários, especialmente os etimológicos, as diferenciam, desde a origem.

Assim, o *Dicionário Etimológico*, de Antenor Nascentes, esclarece que o verbo *guardar* tem o sentido vindo do alemão *wardan*, de olhar, como no italiano *guardare* e no francês *regarder*, esclarecendo: quem olha toma conta, daí o sentido atual em português e espanhol.

Vejam-se, bem nítidos, os sentidos completamente diferentes de: *depositar* ou *conservar* e o de *vigiar* ou *policiar*, nas palavras:

guarda-roupa (recipiente ou depósito)
guarda-costas (navio que policia as costas)

XIII – Assim, nos itens 36, 37 e 38 estão os serviços de armazenagem, custódia ou guarda de bens, inclusive guarda móveis, depósitos de valores ou de automóveis, sujeitos ao imposto, enquanto o serviço desta empresa é apenas de vigilância: é o serviço de policiamento por meio de *homens guardas* e nenhuma analogia tem com aqueles de depósito, armazém ou guarda de bens em espaços, locais ou estabelecimentos. O serviço de *guarda homem*, policial, é prestação de serviço de vigilância, de assessoramento do serviço público de policiamento, como se vê da legislação federal que o instituiu e o define. Basta a leitura dos principais dispositivos dessa legislação para se ver que, enquanto aqueles serviços tributados são serviços de locação de espaço para guarda e conservação de bens; os prestados pela ora consulente são serviços de policiamento, vigilância ou prevenção contra roubos, assaltos, saques. É um serviço de segurança conjugado com o da polícia estatal, senão vejamos:

O Decreto-lei n. 1.034, de 21 de outubro de 1969, dispondo "sobre medidas de segurança para Instituições Bancárias, Caixas Econômicas e Cooperativas de Créditos", e dando outras providências, esclarece:

> "Art. 1º – É vedado o funcionamento de qualquer dependência de estabelecimento de crédito, *onde haja recepção de depósitos, guarda de valores* ou *movimentação de numerário* que não possua, aprovado pela Secretaria de Segurança ou Chefatura de Polícia do respectivo Estado, dispositivo de segurança *contra saques*, *assaltos* ou *roubos*, na forma preceituada neste Decreto-lei.
> Art. 2º – Os estabelecimentos de que trata o artigo anterior deverão adotar no prazo máximo de um ano, contado do início da vigência deste Decreto-lei – dispositivo de segurança contra roubo e assaltos, que consistirá obrigatoriamente em:
> I – *Vigilância ostensiva*, realizada por *serviço de guarda* composto de elementos sem antecedentes criminais, mediante aprovação de seus nomes pela Polícia Federal, dando-se ciência ao Serviço Nacional de Informações;
> [...]
> Art. 4º – Os estabelecimentos de crédito manterão a seu serviço, admitidos diretamente ou *contratados por intermédio de empresas especializadas*, os elementos necessários à sua *vigilância*, podendo organizar serviço especial para êsse fim mediante aprovação do Ministro da Justiça, ou, quando se tratar de serviço local, do Secretário de Segurança ou Chefe de Polícia.
> § 1º – *A Polícia* de cada Estado deverá *ministrar instruções especiais aos elementos de segurança dos estabelecimentos de crédito* e elaborar recomendações para sua *atuação conjugada com a dos* órgãos *policiais locais*.
> § 2º – Os elementos de segurança dos estabelecimentos de crédito, *quando em serviço*, *terão as prerrogativas de policiais*."

Ainda regulamentando o art. 2º, item I, do Decreto-lei n. 1.034/1969, dispôs também o Decreto n. 67.662/1970:

> "Art. 1º – A vigilância ostensiva dos estabelecimentos de crédito, a que se refere o Decreto-lei n. 1.034, de 21 de outubro de 1969, modificado pelo Decreto-lei n. 1.103, de 6 de abril de 1970, será realizada por serviços de guarda, compostos de elementos sem antecedentes criminais.
> Art. 2º – Os responsáveis pelos serviços de guarda de estabelecimentos bancários deverão submeter os nomes dos candidatos a ingresso nos seus quadros do Departamento de Polícia Federal, que aprovará ou não a sua contratação."

Em conclusão, a pretendida tributação desse serviço de policiamento não se encontra autorizada por lei. Ao reverso, é *contra legem*, pois esse serviço não foi abrangido por nenhum dos 66 itens da *Lista* taxativa da legislação complementar da Constituição, como se vê das literais disposições do art. 8º do Decreto-lei n. 406, e da *Lista de Serviços* do Decreto-lei n. 834, hoje integrantes do Código Tributário Nacional.

III – Direito Tributário Comparado

Renê David, em seu livro *Les Grands Systèmes de Droit Contemporains* (6. ed. Dalloz, Paris, 1974), lembra que a comparação dos direitos, vistos na sua diversidade geográfica é tão antiga quanto à ciência do direito, citando a comparação das 153 constituições das cidades gregas e bárbaras que foram a base da *Política* de Aristóteles e ainda que Solon assim procedeu para estabelecer as leis de Atenas etc., todavia o desenvolvimento do direito comparado como ciência é recente no mundo atual, pois o método, os objetivos e a sistematização destes estudos datam do início deste século e que estes estudos estão em grande evolução.

Ao Direito Comparado entende-se que caberá grande papel na renovação da ciência do Direito e influirá na elaboração de um direito internacional que corresponda às necessidades do mundo moderno (cf. p. 3 e 13).

Em relação ao Direito Tributário, atendendo a convite do saudoso Prof. Ottmar Bühler, então Presidente da seção alemã da IFA, precisamente nesse sentido, fizemos uma exposição em Munique sobre este tema com o título *Ubersicht über die brasilianische Steuerrecht und die deutsche Forimulierung* e neste particular de conhecimento recíproco dos sistemas, assim expusemos:

> "dentro do mesmo interesse de conhecimento dos demais sistemas, tive em mente vir tomar contato com esta extraordinária Capital da Baviera, onde tem sede o *Bundesfinanzhof* e laboram grandes mestres e juristas do Direito Tributário.
> Realmente, estamos presenciando no mundo uma preocupação jamais vista pelo conhecimento recíproco dos sistemas tributários nacionais.
> Neste sentido são conhecidos os trabalhos das Nações Unidas e especialmente no campo dos acordos internacionais fiscais.
> Também, desde a fundação da *International Fiscal Association*, com sede em Haia, temos visto um extraordinário esforço de divulgação desses sistemas, e

especialmente a divulgação de amplas bibliografias nacionais, além da promoção de conferências internacionais de Direito Tributário.

Ainda, nos Estados Unidos, a Harvard Law School, no seu *International Program in Taxation* iniciou, nesse sentido, a publicação da *World Tax Series*, pela qual, através de especialistas e juristas correspondentes de cada país, está promovendo a publicação dos sistemas nacionais de tributação, de mais de 30 países. O volume correspondente ao Brasil já foi publicado e sabemos que o Prof. Dr. Carl Boettcher, que tanto honra a Universidade de München, empreende o trabalho relativo ao sistema alemão.

Com a tributação não se ligam apenas interesses entre Estado e súditos, mas na verdade, ela também de tal modo afeta o mundo dos negócios, quer entre as pessoas de vários países, como dos países entre si, que estamos assistindo a uma projeção universal da sua disciplina: O Direito Tributário Comparado.

É por isso, sem dúvida, senhores, que vemos esse desejo de sistematização, já não apenas nacional, mas diremos, universal.

Dando-se a conhecer, a todos os povos mutuamente, os diferentes sistemas tributários nacionais, poderão eles, ressalvados interesses peculiares, ir aperfeiçoando, harmonizando e universalizando os princípios fundamentais de seus sistemas, de modo que possam ir eliminando os conflitos e os excessos de tributação.

Afinal, têm todos os povos o maior interesse no intercâmbio comercial e, este não deve ser prejudicado por conflitos de formalismos, ou por conflitos de tributações, decorrentes da falta de coordenação dos diferentes sistemas nacionais.

Essa importante tarefa de harmonização, já não apenas dentro de cada sistema tributário nacional, mas dos sistemas nacionais entre si, é, talvez, o maior reclamo que o mundo está fazendo aos juristas do Direito Tributário.

Além disso, estando a tributação diretamente ligada a atividades econômicas, precisam os juristas dispor de fontes de informações, para bem orientar a aplicação de capitais e, nesse setor, encontram-se especialmente os países novos que, como o Brasil, além de dispor de várias fontes ainda inexploradas, tributa mais suavemente determinadas atividades .

Eis porque o conhecimento do sistema tributário de cada país é atualmente assunto de grande interesse e da maior relevância.

Passarei, por isso, com muito prazer, a traçar-lhes um resumo da sistemática jurídica do Direito Tributário Brasileiro ...”

Se de um modo geral é da maior relevância para todos os campos do direito o trabalho comparativo, como se vê para o Direito Tributário o estudo comparativo tem especial interesse porque está ligado às atividades econômicas e a universalização facilitara o comercio entre as nações. Haja vista o campo dos tratados, convenções e acordos para evitar a bitributação; vejam-se os aspectos do Mercado Comum Europeu, decorrentes do tratado de Roma, que traz disposições tributárias e os julgamentos da Corte do Mercado Comum (leia-se na *Revista Fisco e Contribuinte*, 1973, n. 8, agosto, p. 532 – Direito Tributário Comparado, Mercado

Comum Europeu. Tributação e Conflitos. O Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia como Legislador Involuntário); vejam-se os acordos do GATT, da ALALC e o caso da Nomenclatura de Bruxelas, esta procurando acomunar os conceitos terminológicos para facilitar os problemas de classificações aduaneiras. Vejam-se os trabalhos da OEA, especialmente no que tange ao Modelo de Código Tributário para a America Latina.

(Por incumbência da OEA traduzimos a Análise Comparativa de Normas Substantivas desse Modelo de Código e o publicamos de p. 237 a 330 em nosso livro de *Direito Tributário Comparado*, edição Saraiva, 1971).

Mesa de Debates e Serviço à Comunidade

Além dos estudos curriculares da matéria jurídico tributária já expostos, cumpre finalmente informar que, semanalmente, são realizadas na Faculdade as Mesas de Debates do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, como órgão de colaboração na pesquisa, ensino, e serviços à comunidade. Esta reúne os professores da matéria, dentre eles vários de outras Faculdades de Direito, para debater não só problemas de ensino daquelas disciplinas, mas casos da atualidade jurídico tributária, elaborando trabalhos para publicação em revistas e livros como também estudos de *lege ferenda* e poder cooperar na correção de atos administrativos tributários e no desejável aperfeiçoamento das legislações federal, estadual e municipal. O Instituto que já conta com mais de 300 associados é entidade científica sem finalidade lucrativa. O último curso de Direito Tributário que está realizando na Faculdade, sob patrocínio da USP, em grau de extensão universitária e somente para formados, teve tal aceitação que se inscreveram e o estão cursando 420 profissionais e altos funcionários fiscais de várias regiões do Brasil. Dessa forma o Instituto Brasileiro de Direito Tributário cumpre a missão de colaboração à USP e de prestação de serviço à comunidade, de acordo com o lema inscrito em seu escudo, que é precisamente este:

Pró Ensino e Justiça da Tributação.

Programas e Compêndios de Direito Tributário[1]

Durante quarenta anos de trabalho no ensino jurídico e experiência não só profissional, mas na chefia do Departamento de Direito Econômico e Financeiro, na Diretoria da Faculdade, na presidência da Comissão de Legislação e Recursos da USP, na responsabilidade por tantos cursos extracurriculares, de extensão, de graduação, de especialização, de mestrado como de doutorado, constantemente temos sido chamado a solucionar processos de transferências de alunos, de uma para outra faculdade, como ainda de revalidação de diplomas ou de reconhecimentos de títulos obtidos ou de cursos realizados em diferentes estabelecimentos de ensino jurídico do Brasil ou de outros países.

Este trabalho nos tem permitido conhecer, em extensão e profundidade, a desarmonia das programações dos diversos estabelecimentos de ensino jurídico. O que mais nos tem preocupado no desencontro de programas é o quanto isto tem prejudicado aos alunos e candidatos, pois ficam obrigados a longas adaptações ou não conseguem reconhecimento de seus estudos, pela deficiência ou marcantes divergências entre os respectivos programas.

Eis um problema que, a nosso ver, somente a ciência, consciência, companheirismo e altruística ou máxima doação da melhor intencionalidade dos professores universitários de cada ramo do Direito pode, até certo ponto, humana e humanisticamente solucionar.

Há cerca de vinte anos, quando tivemos a ideia de reunir em nossa casa os primeiros colegas de ensino universitário, de profissão e alunos e que, após implementadas estas reuniões as levamos para a Universidade, a título de Mesa Semanal de Debates, dando origem ã mais abrangente e, quiçá mais duradoura instituição, que é o Instituto Brasileiro de Direito Tributário (entidade complementar à USP), sempre tivemos esse objetivo de convergência, não só do aprendizado para todos nós, como da harmonização das programações de ensino.

Se há cerca de 40 anos vínhamos sozinhos dando cursos extracurriculares a centenas de alunos e tivemos a ventura de obter a primeira cátedra de Direito Tributário, hoje podemos contar com o companheirismo de muitos colegas deste ensino dentro da Universidade e, já para os últimos cursos de extensão universitária somos cerca de 15 professores voluntários dentro do IBDT/USP, podendo agora ainda contar com os consócios fundadores, associados e sócios honorários deste Instituto, tanto do Brasil como do exterior, dentro dessa união de esforços.

Todos estes companheiros, por suas qualificações e dedicação ao estudo e ao ensino da tributarística estão igualmente empenhados não só na harmonização, unificação e maior expansão, como aprofundamento gradativo desses estudos.

---

[1] Excerto da Seção Imposto sobre a Renda – Comentário – n. 34/85. São Paulo. 1986.

Acontece que, precisamente neste sentido, acabamos de receber de um dos mais notáveis e dedicados professores de Direito Tributário deste orbe, Klaus Tipke, autor do mais completo e sempre atualizado *compêndio sistematizado de Direito Impositivo* (*Steuerrecht – Ein systematischer Grundriss, 10. völlig uberarbeitete Auflage,* Verlag, Dr. Otto Schimidt KG-Köln, 1985, 710 págs.), no qual o grande Mestre e consócio do IBDT/USP publica um acordo de *Diretrizes*, precisamente neste sentido de harmonização e uniformização da matéria tributária que deve ser objeto de ensino.

O que, sobretudo, é admirável nesse consenso, é que os Mestres da República Federal da Alemanha não se limitaram a convocar apenas seus patrícios, mas também eminentes colegas de vários outros países, dando assim a esse *desideratum* extensão mundial, a que aderimos.

Vamos traduzir do original e aqui divulgar tais *Diretrizes*, ressalvando que, na parte dos tributos em espécie, procuramos adaptá-las ao quadro dos tributos vigentes no Sistema Tributário Nacional, e, portanto, o item 4 não é tradução, mas adaptação. Os grifos em relação à conscientização do Estado de Direito e outros também serão dessa tradução parcial, e não incluiremos o item 5 porque ele trata do exame escrito e oral, quando no Brasil *infelizmente*, foi abolido o exame oral.

> **Diretrizes para o Ensino Jurídico Tributário (Diretrizes de Dürnstein)**
> Nos programas dos estudos jurídicos e regimentos de exames dos estados da República Federal da Alemanha, atualmente a disciplina "Direito Tributário" é incluída como disciplina de ensino e exames, num contexto especial.
> Para *harmonizar e uniformizar* a matéria a ser lecionada com as exigências feitas nos exames desta disciplina, doze professores universitários de direito tributário da Republica Federal da Alemanha, membros da Sociedade Alemã dos Tributaristas, assessorados por tributaristas da Áustria, da Suíça, dos Países Baixos, do Japão e da Suécia, num seminário em Dürnstein, perto de Viena, acordaram as diretrizes abaixo reproduzidas. Outros oito professores universitários de Direito Tributário aderiram.
>
> 1. O ensino do direito tributário nas universidades deve introduzir, através de exemplos, no sistema, nos princípios e métodos de aplicação do direito tributário, *tornar consciente as exigências do estado de direito em relação ã legislação tributária*, apresentar fins e efeitos da intervenção tributária, dar uma visão geral dos impostos em espécie e do procedimento de tributação, bem como transmitir o conhecimento dos mais importantes tributos em espécie.
>   Deverá acentuar as correlações do direito tributário com outras partes da ordem jurídica.
> 2. Objeto de *ensino* do direito tributário são o Direito Tributário Geral e as partes essenciais do Direito Tributário Especial (tributos em espécie).
> 3. No *Direito Tributário Geral*, devem ser transmitidos conhecimentos sobre as bases constitucionais da tributação, a posição do direito tributá-

rio no sistema do direito, a distinção dos impostos dos demais tributos, bem como os fins e efeitos a intervenção tributária e dos incentivos ou benefícios fiscais.

Deve ser feita a introdução nas peculiaridades das fontes do direito tributário e dos métodos de interpretação e aplicação do direito tributário, devendo ser tratadas a estrutura do fato gerador tributário, inclusive as exceções e isenções, bem como a relação jurídico-tributária e as peculiaridades do procedimento de tributação.

Além disso, deve ser desenvolvida a problemática específica do direito tributário internacional.

4. No Direito Tributário Especial, devem ser tratados, aprofundadamente, o imposto de renda da pessoa física, o imposto de renda da pessoa jurídica e do ICM.

   Além disso, deve ser apresentada a estrutura do ISS e do imposto sobre herança e doações.

   O tratamento da tributação das empresas deve formar um ponto principal de exemplo; para compreensão do conceito de lucro, deve ser transmitida a estrutura do um balanço, bem como os princípios gerais do balanço e da avaliação.

Em relação aos demais tributos, deve ser dada uma visão geral.

Como o leitor poderá constatar de nosso compêndio didático *Curso de Direito Tributário*, Edição Saraiva, embora seja ele um manual de introdução, desde sua 1ª edição, e talvez porque estivemos sempre em contacto com aqueles Mestres, é que também tratamos dessas instituições básicas, agora constantes dessas magníficas *diretrizes* universais.

Neste sentido não podemos deixar de agradecer publicamente, ao grande Mestre Klaus Tipke, a recomendação que faz de nosso compêndio didático, à pág.12 da Introdução (*Einführung*) de sua grandiosa obra, incluindo-o dentro de sintética indicação de literatura estrangeira aos seus estudantes e leitores.

Todavia também não podemos deixar de esclarecer porque esse nosso manual não compreende a parte dos tributos em espécie, por dois motivos.

Primeiro porque no Brasil não é possível ao Autor de compêndio, incluir no mesmo volume, também, o estudo pormenorizado dos tributos em espécie, pois durante o período da própria impressão as alterações já foram tantas que esta parte já estará ultrapassada na data do lançamento do compêndio.

Segundo porque a única forma de acompanhamento de tal avalanche somente pode ser feita pelo método dinâmico dos *casos e problemas,* como indicado no último capítulo de nosso livro didático.

Foi precisamente para podermos acompanhar *pari passu* as alterações dos tributos em espécie (que no Brasil têm sido quase diárias), que tivemos a ideia de, com colegas, fundar a Mesa Semanal de Debates de Casos e Problemas Tributários, onde muitas vezes discutimos com os textos antecipados pela imprensa diária e, após, com os dos diários oficiais, para depois publicarmos os trabalhos re-

vistos da Mesa, por meio de seguidas coletâneas sob a denominação igualmente dinâmica de *Direito Tributário Atual* (Editora Resenha Tributária e IBDT/USP, São Paulo, já publicadas até o vol. 5).

Sem dúvida, os trabalhos de sistematização e harmonização, nesse campo tão casuístico, precisam da maior cooperação de todos e especialmente daqueles que, como Professores desse ensino e organizadores dos respectivos programas ou escritores de compêndios didáticos que procuram explicitar os programas nunca se esqueçam, dentro deste país continental e federativo, de que os alunos também se transferem não só de faculdade para faculdade, como de cidade para cidade, de Estado para Estado, e até de país para país e que a programação precisa ser o quanto possível uniformiza da em torno do universo do Direito e da sua unidade.

Ensino, Pesquisas e Serviços à Comunidade

Aos Consócios, Alunos, Colegas e Amigos:

Tendo, por dever de ofício, de apresentar à Universidade de São Paulo, periodicamente, atualização circunstanciada do desempenho das atividades didáticas, tal como as propusemos no projeto que foi aprovado pela respectiva Comissão (CERT, Proc. RUSP n. 32.709/65);

Embora por exigência de prova provada, tivemos de transcrever *ad litteram*, testemunhos nacionais e internacionais para satisfação da forma e conteúdo, conducentes à avaliação científica;

Também pelo dever das funções de Presidente deste Instituto, não podemos deixar de levar este relatório ao conhecimento dos Consócios, Alunos, Colegas e Amigos, porque a eles é que devemos a concretização dessas atividades universitárias e comunitárias, no tempo e no espaço;

Queiram, pois, dentro de nossas iguais intencionalidades, receber estas comunicações como prestação de contas ao constante apoio e colaboração que, cada um e todos, têm dedicado ao IBDT/USP.

Ruy Barbosa Nogueira

São Paulo, 11 de agosto de 1987

Exmo. Sr.

Prof. Dr. Dalmo de Abreu Dallari

DD. Diretor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Senhor Diretor

Dados para Avaliação Científica do Desempenho das Instituições de Ensino Superior

Tendo V. Exa. nos solicitado *descrição circunstanciada* das atividades de ensino, pesquisas e prestação de serviços à comunidade, que vêm sendo realizadas por este Departamento, com auxílio do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, entidade complementar a USP; e

Considerando que este relato é destinado a comunicação à Reitoria e juntada ao Proc. RUSP n. 32.709/65, através do qual a CERT aprovou nosso planejamento didático, cujo desempenho nos cabe demonstrar, justificar e comprovar;

Passamos a oferecer as seguintes

Informações e Comprovações

1. O Ensino do Direito Tributário como Ciência e a Cátedra desta Disciplina como a Primeira Instituída e Concursada no Brasil

1.1. Conforme se pode constatar de nosso trabalho editado pelo IBDT, sob o título *Tullio Ascarelli e o Direito Tributário Brasileiro* (coedição IBDT-Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1979, também publicado nas revistas jurídicas do Bra-

sil e na Itália, sob o título *II contributo di Tullio Ascarelli alla Formazione della Dotrina Giuridico Tributaria del Brasile*, p. 553-568 da revista *Diritto e Pratica Tributaria*, edição Cedam, Padova, 1981, vol. LII, n. 3), foi este nosso saudoso Professor e companheiro de escritório, genial Mestre da relação entre Direito e Economia que, lecionando vários anos Direito Comercial nesta Faculdade, deu em 1949 o primeiro curso sobre tributarística em nível de pós-graduação, na Escola de Sociologia e Política (entidade complementar à USP), o qual concluímos e, ainda, não só publicou fundamental livro, mas forneceu a seus alunos indicações de bibliografia mundial, até então desconhecida no Brasil.

Portanto, foi Ascarelli, Professor desta Faculdade, quem descortinou os horizontes da ciência do Direito Tributário no Brasil.

1.2. Advogando intensamente casos e problemas tributários, cada vez mais a prática nos revelava as dificuldades dos advogados, julgadores, funcionários fiscais e orientadores tributários, precisamente pela falta do estudo desta disciplina jurídica nas Faculdades de Direito de nosso País.

1.3. Por isso, quando em 1954 fomos convidados pela Congregação da Faculdade Paulista de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, para reger Ciência das Finanças, considerando a inexistência do ensino daquele ramo jurídico, elaboramos programa com introdução ao estudo daquela ciência especulativa, passando para o estudo interdisciplinar da ciência normativa do Direito Tributário. Aprovado pela Congregação, embora até então não exigido oficialmente, iniciamos naquela Faculdade o ensino desse ramo jurídico, onde o lecionamos de 1954 até 1968. Todavia, até hoje, a PUC não promoveu *concurso de provas e títulos* para a então cátedra nem para a titularidade .

1.4. Neste entretempo, vínhamos também dando vários cursos extracurriculares, a convite de associações profissionais e acadêmicas. Não nos conformávamos com a falta de sua oficialização, tanto assim que, em conferência publicada, já reclamávamos das autoridades do ensino jurídico, em 1960:

> "O primeiro problema jurídico-tributário que se apresenta em nosso País é exatamente o da escassez do ensino e conseqüentemente da elaboração, quer doutrinária, quer jurisprudencial, do Direito Tributário.
> Enquanto a realidade econômica e o fenômeno da tributação se agigantam em nosso País, até hoje as Faculdades de Direito não criaram, no currículo acadêmico, a cadeira de Direito Tributário" (vide publicação integral na *Revista dos Tribunais*, 305/18, R.F. 194/451, R.D.A. 63/382, Fisco e Contribuinte, 1960/628).

1.5. Afinal, a Comissão de Ensino Superior do Conselho Federal de Educação, pelo Parecer n. 215, de 15 de setembro de 1962, oficializou, nas Faculdades de Direito, o estudo da tributarística.

1.6. Logo em 1963, esta Faculdade foi a primeira a abrir concurso de provas e títulos para a livre docência e após para a primeira Cátedra de Direito Tributário, as quais, sucessivamente, obtivemos.

1.7. Com estas providências, a Congregação preencheu o novo currículo e atendeu aos alunos que já vinham, por meio do Centro XI de Agosto, promovendo cursos extracurriculares de Direito Tributário, para os quais já tínhamos sido convidados a lecioná-los e escrito a 1ª edição do Curso de Direito Tributário, editado pelo Centro XI de Agosto, desde 1957 (Com o respectivo programa, este livro passou a ser coeditado pelo IBDT e Editora Saraiva, adotado nesta e em várias faculdades, estando hoje em sua 7ª edição, sempre atualizada).

2. Evolução do Ensino Jurídico-Tributário nesta Faculdade

2.1. Tal desenvolvimento vem tendo o estudo da tributarística nesta Faculdade, que esta é a única Faculdade de Direito do Brasil que o ensina em todos os graus, a saber:

2.2. No 8º semestre, *Direito Tributário* como iniciação, com toda a parte geral. E iniciado no 8º semestre, tendo em vista que este ramo pressupõe conhecimentos dos demais ramos;

2.3. Nos 9º e 10º semestres, na área de Direito de Empresa, *Direito Tributário Aplicado* (tributos em espécie), auxiliado por um semestre de Contabilidade Empresarial (*Account for lawyers*), imprescindível para o estudo do Imposto de Renda e de outras matérias da área empresarial.

2.4. No curso de pós-graduação, desde sua fundação, foram criadas as áreas de concentração e complementar, nos graus de mestrado e de doutorado em *Direito Tributário Comparado*, sob nossa regência e, ate hoje, com muitos alunos sob pesquisas orientadas.

2.5. Ainda, como verdadeiro simpósio permanente e laboratório jurídico, o IBDT criou, há vários anos, a Mesa Semanal de Debates no DEF, para os alunos participarem dos diálogos entre as administrações fiscais e os tributaristas.

2.6. Atualmente o DEF está organizando mais a área de especialização em direito tributário para atender aos pedidos de advogados e outros profissionais perante a Coordenadoria do pós-graduação.

2.7. Quanto à bibliografia especifica para cada um desses cursos, coeditado pelo IBDT, já publicamos, para o curso inicial o referido livro *Curso de Direito Tributário*; para os 9º e 10º semestres o livro *Direito Tributário Aplicado*, ed. Edusp-Forense, e para o curso de pós-graduação o livro *Direito Tributário Comparado*, Editora Saraiva. Este último livro também contém um ensaio bibliográfico em português, italiano, francês, inglês e alemão, por constituírem estes idiomas pré-requisitos para as pesquisas em direito comparado.

3. Criação da Mesa Semanal de Debates de Casos e Problemas Tributários

3.1. Desde os primórdios de nosso ensino, iniciamos mesas semanais de estudos na biblioteca de nossa residência, com colegas e alunos.

3.2. Em 1968, após alguns anos de sua implementação, resolvemos trazer a Mesa Semanal de Debates para dentro desta Faculdade e assim obter, para este ensino, a experiência de profissionais dispostos a participarem desse dinâmico intercâmbio cultural.

4. Fundação do Instituto Brasileiro de Direito Tributário

4.1. Após alguns anos de realizações desses estudos em Mesas Semanais, tendo em vista o êxito e o constante comparecimento de numerosos interessados, em 24 de outubro de 1974, com eles deliberamos institucionalizar a Mesa, através da fundação do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, como associação civil, sem fins lucrativos, destinada à pesquisa de direito tributário, colaboração ao ensino das respectivas disciplinas e afins, divulgação de bibliografia, legislação, jurisprudência, doutrina, publicação de trabalhos e promoção de conferências e cursos, bem como a manutenção da Mesa de Debates de Casos e Problemas Tributários;

4.2. Conforme Estatuto registrado (1º Ofício de Registro de Títulos e Documentos de São Paulo, n. 32.926), foi este precedido dos seguintes "consideranda":

> "Considerando ainda que daquela Mesa vêm participando os Professores que lecionam nesta Faculdade as citadas disciplinas, além de Professores da matéria, de outras faculdades, como juristas especializados nesse campo, altos funcionários das Fazendas Públicas e alunos do Curso de Pós-graduação, já tendo realizado 133 reuniões semanais e publicado inúmeros trabalhos científicos, práticos ou teóricos, inclusive de "lege ferenda", pela imprensa, revistas, separatas e livros;
> Considerando que a USP não só ministra ensino, mas também se dedica à pesquisa científica e presta serviços à comunidade, em cujos setores pode receber colaboração;
> Considerando o acervo cabedal científico de pesquisas e serviços, que a longa prática efetiva dedicação ao Direito Tributário já acumularam por meio desta união de esforços, resolvem estender à comunidade essas possibilidades, por meio do referido Instituto que passa a funcionar com os seguintes *Estatutos Sociais*;"

4.3. Com todas essas realizações e comprovações, requeremos ao Magnífico Reitor e ao Egrégio Conselho Universitário o reconhecimento do IBDT como entidade complementar à Universidade de São Paulo, o que foi atendido por *decisão unânime*, conforme Resolução n. 824/75, publicada no DOE de 25-10-85. O IBDT já possui sede própria. No caso de extinção, seu patrimônio passará ao DEF desta Faculdade (art. 11 do Estatuto).

5. O Laboratório de Experiências Jurídicas

5.1. A Mesa Semanal de Debates, após sua ligação com o DEF, passou a ser composta por todos os Professores de Direito Tributário desta Faculdade, de outras e de profissionais que se tendo destacado por sua conduta, produção e saber, foram propostos e eleitos para os diversos cargos do IBDT. Comparecem o Presidente, o vice-presidente, os Diretores Tesoureiro e Executivos, os membros do Conselho Consultivo, Associados e os Alunos de tributarística .

5.2. Neste 1º semestre (25.06.1987) já atingiu o expressivo número de 526 (quinhentas e vinte e seis) realizações desses estudos participativos, que prosseguem, não só por meio de escritos e diálogos, mas de congraçamento e harmoni-

zação entre os estudiosos da mesma disciplina. Tem sido uma das melhores formas de acompanhamento da vasta e turbulenta legislação, jurisprudência e doutrina fiscais, que são examinadas em confronto com o sistema jurídico nacional e com o direito comparado. Os debates são registrados em ata para poderem ser selecionados, revistos e publicados os de maior interesse.

5.3. Realizando-se as Mesas de Debates todas as quintas-feiras letivas, das 8h às 10h, no Departamento de Direito Econômico e Financeiro, com a participação não só de professores de várias universidades, mas também de advogados, economistas, julgadores, administradores de empresa, contabilistas e demais assessores e orientadores das áreas econômico-financeiras fiscais, que diariamente convivem com a teoria e a prática interdisciplinar, alcançou a categoria ou qualificação de um laboratório jurídico, não só para os alunos *ut singuli*, mas para todos os seus participantes.

5.4. Como o IBDT vem publicando os estudos selecionados, tanto de "lege lata" como de "lege ferenda", enviando-os aos associados e ainda sendo distribuídos pelas editoras, tem conseguido prestar também esses serviços às administrações fiscais, como à comunidade. Esta coleção já está com 1.678 páginas.

6. Diálogo entre as Administrações Fiscais e os Cidadãos Contribuintes

6.1. Há cerca de 40 (quarenta) anos somos membro efetivo da *International Fiscal Association*. Esta é a maior e mais prestigiosa entidade do gênero, com sede na Holanda, elevada a órgão consultivo da ONU nessa matéria. Anualmente vem realizando congressos mundiais em cada país eleito, com a participação dos representantes das Finanças Públicas e demais estudiosos do Direito Fiscal, de quase todos os países.

6.2. Em vários desses congressos, de que temos participado, tem sido aprovadas recomendações para que os países criem *diálogos* entre as administrações fiscais e os assessores e orientadores dos contribuintes, professores e estudantes de tributarística, como meio de progresso científico, conscientização dos deveres fiscais e harmonização dos direitos e obrigações tributários.

6.3. Entre outras, nesses congressos foram ressaltadas a necessidade de *as escolas e universidades* ensinarem o direito tributário, mas, sobretudo, promover a compreensão geral das finalidades das finanças públicas e a primazia e otimização da prevenção, da harmonia fiscal e as vantagens da elaboração de atos e instruções por meio de órgãos paritários. A realização efetiva desses trabalhos, conforme relatórios da Inglaterra, da França, da Holanda e da Alemanha, demonstraram os excelentes resultados alcançados nesses países.

6.4. Precisamente neste sentido, vejam-se as recomendações dos 19º, 34º e 39º Congressos mundiais realizados, respectivamente, em Caracas, Paris e Londres e comentados nos vols. 5, p. 901/904 e no vol. 6, p. 1639/1647 das coletâneas de *Direito Tributário Atual,* editadas pelo IBDT.

6.5. Em todos estes sentidos, a *Mesa Semanal de Debates Tributários* vem sendo, no Brasil, *obra pioneira destes estudos participativos e, sobretudo, dos diálogos em relação*

às questões polêmicas entre Fisco e Contribuinte, e, isto, *adequadamente, dentro da Universidade.*

7. O Emblema do IBDT e sua Linguagem Pictórica, Registrados

7.1. Para exteriorizar na literatura emblemática os "consideranda" estatutários do IBDT, idealizamos e registramos (Lei n. 5.988/1973) a figuração acima, que desde a sua fundação vem identificando seus documentos, produções e publicações, cujos significados são os seguintes:

> "O cesto de vime entreaberto, mostrando a arrecadação, tem a "latere" o cognome *Fiscus* para recordar a origem e antiga ação confiscatória do soberano, que exigia tributos para sua arca particular, dentro da relação de poder arbitrário.
> Considerando que, com o advento do Estado democrático de direito, para cuja estruturação tanto contribuiu a história da tributação, que conseguiu transformar o *poder de tributar* em *direito de tributar*, atualizamos no frontal da arca sua denominação para *Aerarium Populi* (Tesouro Público) e, como tal, sob a disciplina do livro das leis e do ensino jurídico e da balança da justiça.
> No tope, como *Observador*, ubicamos o *Instituto Brasileiro de Direito Tributário* e, finalmente:
> Na base, como cálice ou continente, seu lema: *Pró Ensino e Justiça da Tributação.* (Cfr. Comentários de José Leite de Vasconcellos à edição parisiense e do Emblematur Liber, in Emblemas de Alciati Explicados em Português, edição Renascença Portuguesa, Porto, 1917)."

8. Cursos Extracurriculares do IBDT em Nível de Extensão Universitária, sob Auspícios da USP

8.1. Além do singular curso semanal da Mesa de Debates, mediante prévia aprovação do Conselho do DEF e da douta Congregação, desde sua fundação, vem o IBDT promovendo cursos *extracurriculares aos sábados*, para aproveitar os fins de semana em que não se realizam aulas habituais nem expediente e possibilitar a vinda de universitários e de profissionais, não só da Grande São Paulo, mas de várias outras cidades do Brasil.

8.2. Tão numerosa tem sido a presença de motivados estudiosos, que estes cursos somente têm podido ser realizados no amplo Salão Nobre desta Faculdade. Para exemplificar, o curso sesquicentenário teve a inscrição e frequência de 622 (seiscentos e vinte e dois) candidatos.

Para comprovação, o IBDT anexa as imagens da aula de encerramento e do respectivo texto dessa aula, quando nos foi concedido o 19º Prêmio Tributarista do Ano (doc. 1).

8.3. Como este excessivo número viesse dificultando a otimização do aproveitamento das aulas e debates, o IBDT, a partir deste ano, procurou fazer as comunicações pela imprensa com menos antecedência, para poder realizá-lo com menor número de alunos em sala de aula (Sala João Mendes Júnior) .

8.4. Assim mesmo, a inscrição deste ano foi de 254 (duzentos e cinquenta e quatro) candidatos, o que obrigou, até o final, a colocação de cadeiras suplementares. Para ter ideia da programação, organograma, bibliografias básica e complementar e o oferecimento gratuito de publicações, como da relação dos 14 professores voluntários, o IBDT anexa exemplar do impresso que, contendo 6 paginas, ofereceu a cada aluno no ato da inscrição. Observe-se que, para cada curso, o programa é diferente e atualizado (doc. 2 e 3).

8.5. Como se vê deste, o curso é de frequência controlada, relatório prévio de pesquisas e de leituras crítico valorativas para cada aula e debate. Cada aluno dispõe de uma semana para seu preparo e não comparecer em jejum. Neste último curso, os alunos apresentaram 1.063 (mil e sessenta e três) trabalhos escritos, dentre os quais alguns foram escolhidos para serem revistos com orientação do professor e publicados nas coletâneas do IBDT.

8.6. Para se avaliar o êxito e repercussão destes cursos, veja-se o artigo publicado em Curitiba, por Professor de Direito Tributário daquela Capital que, com seu colega e Professor de Legislação Tributária concluíram esse tipo de curso do IBDT/USP, relatado sob o título: "A Excelência de um Curso" (doc. 4, Gazeta do Povo, Curitiba, 23.06.1985).

9. Publicações de Livros, Coletâneas, Folhetos e Artigos dos Associados, Alunos e Especialmente dos Estudos Selecionados da Mesa Semanal de Debates

9.1. Coadjuvando o magnífico trabalho editorial da Edusp em prol do ensino, com especialização para o campo jurídico tributário, o IBDT, dentro de suas funções estatutárias e complementares à USP idealizou e vem, comprovadamente, conseguindo editar livros, publicações e traduções de obras relevantes para a literatura tributária, sobretudo didáticas e profissionais.

9.2. Por meio de edições próprias ou coedições, já alcançou um acervo de quase duzentos títulos. Graças à doação de direitos dos autores seus associados, tem podido, nos termos do art. 99 de seus estatutos, conceder 50% (cinquenta por cento) de desconto para os sócios, sobre os preços de livrarias, e até distribuir gratuitamente a seus associados, a bibliotecas universitárias, professores, magistrados e a alunos de seus cursos, inúmeros livros e publicações.

9.3. Quanto ao incentivo às produções, permita o leitor um preito de saudades ao eminente Professor e Jornalista José Nabantino Ramos, Adjunto de Direito Tributário do DEF, lendo o trecho de seu Prefácio ao clássico e até hoje único

Dicionário do Imposto sobre Serviços, que elaborou com Vera Damiani Vergueiro, aluna do pós- graduação e também integrante da Mesa de Debates, nos seguintes termos:

> "A idéia de escrever este livro ocorreu-me na Mesa de Debates Tributários conduzida pelo prof. Ruy Barbosa Nogueira há vários anos, no Departamento de Direito da Universidade de São Paulo e de que fui secretário, desde o princípio.
>
> Essa Mesa – que incorporada peto Instituto Brasileiro de Direito Tributário – é a mais bela experiência jurídica de minha vida, pela abundância de assuntos que nela se apresentam e pela profundeza das discussões, graças ao alto nível e especialização de seu eminente chefe, que conduz os debates, e dos colegas que ela reúne. Divergências e concorrências, a propósito de cada assunto, muito enriquecem as discussões, de que participam os professores, advogados e técnicos oficiais. Não conheço – se é que há – outra iniciativa do gênero, que tenha e esteja durando tanto tempo e sendo tão eficiente.
>
> A Mesa, que principiou em casa daquele Mestre, há anos atrás, transferiu-se para a Faculdade do Largo de São Francisco em 1970, data da 1a. reunião, e prossegue operando regularmente até hoje, em sessões semanais de duas horas, passados cinco anos. Sua estrutura e coesão fazem crer que está destinada a subsistir, pela evidente utilidade que apresenta aos componentes. Nela se permutam informações, nela se toma conhecimento dos grandes problemas tributários do momento, nela se aprende, nela se formam opiniões e se estabelecem critérios, em reuniões vivas e criadoras, que lhe dão as características materiais e intelectuais de verdadeira Escola. Mais ainda: nela se fazem amizades entre colegas, que geram cooperação profissional mesmo fora da Mesa, em frequente colaboração jurídica." (Ed. RT, São Paulo, 1975).

9.4. Outra produção relevante para a ciência do Direito Tributário, que somente foi possível ao IBDT realizar, por contar com uma equipe especializada dentro da Mesa de Debates, foi a da tradução e publicação do novo e afamado *Código Tributário da República Federal da Alemanha* (*Abgabenordnung*-1977).

9.5. Como se sabe, este Código, no gênero de Lei Orgânica (*Rahmengesetz. Loi Quadre*. Lei de Diretrizes), foi promulgado pela primeira vez, em 1919, sob projeto de Enno Becker.

9.6. Este Código constituiu o verdadeiro *marco* da sistematização científico-legislativa do Direito Tributário e provocou, também na doutrina, como na Jurisprudência, avanço na forma e no conteúdo deste ramo do Direito. Mais ainda: irradiou conceitos e institutos a outros ramos jurídicos. Ultrapassando fronteiras, repercutiu nas legislações e elaborações tributárias de outros países.

9.7. A própria Comissão que elaborou nosso Código Tributário Nacional esclareceu que, dentre as fontes das obras deste gênero, com primazia se abeberou nesse código do tempo da democrática Constituição de Weimar (vide Mensagem n. 373/54, in Trabalhos da Comissão do CTN, edição do Ministério da Fazenda, 1954, p. 13).

9.8. Já em 1965, por nossa sugestão, o saudoso Prof. Souza Diniz traduziu o primitivo Código, cujo prefácio de várias páginas tivemos a honra de escrever (vide Códigos Tributários Alemão, Mexicano e Brasileiro, Edições Financeira, Rio, 1965);

9.9. Além de esgotada essa tradução, fora esse famoso Código, após 12 anos de discussões parlamentares, completamente reformulado. Como nosso CTN já fora demasiada e assistematicamente modificado por leis e decretos-leis extravagantes e esta para ser reformulado, pareceu ao IBDT da maior utilidade científica e didática, dar aos tributaristas brasileiros seu novo texto em vernáculo. Seis associados do IBDT empreenderam imediatamente essa tarefa e talvez tenha sido aqui, na *Universidade de São Paulo*, feita a primeira versão desse notável, e novo Código Tributário, considerado padrão científico.

9.10. Publicado em coedição, graças à doação dos direitos autorais dos tradutores ao IBDT, este pôde distribuir a seus associados do Brasil e do exterior, como a bibliotecas de nossas universidades, gratuitamente, precisamente 1000 (mil) exemplares e a Editora Forense continua a distribuir seus volumes (vide Novo Código Tributário Alemão, apresentação de Ruy Barbosa Nogueira e tradução de Alfred J. Schmid, Brandão Machado, Eduardo Frederico de A. Carvalho, Gerd W. Rothmann, Henry Tilbery e Ruy Barbosa Nogueira, coedição Forense/IBDT, Rio-São Paulo, 1978).

10. Intercâmbio Cultural do IBDT com Professores, Escritores, Universidades e Entidades Científicas do Brasil e do Exterior

10.1. Tal vem sendo a consideração conquistada pelo IBDT, que seu quadro social já atingiu cerca de mil sócios fundadores, contribuintes e honorários, do Brasil e do exterior. Honorários são eleitos professores universitários e escritores que mais se tenham destacado no ensino e na produção de obras didáticas e profissionais e que, após intercâmbio, são propostos à Assembleia Geral como sócios "honoris causa".

10.2. Em razão desse constante intercâmbio cultural, o IBDT já conta com sócios honorários não só do Brasil, mas de várias universidades e instituições da Alemanha, Argentina, Bélgica, Equador, Espanha, Estados Unidos, França, Holanda, Itália, Japão, Maiorca, México, Moçambique, Paraguai, Venezuela e Uruguai.

11. Como Resultado do Intercâmbio Universitário do IBDT, surge na Literatura Jurídico Tributária do Brasil, em Vernáculo, a Primeira Coletânea com Vinte Monografias dos Maiores Tributaristas Mundiais, para Facilitar Leituras em Nível de Pós-graduação e Comparatismo

11.1. Durante três anos e meio, o notável jurista, filólogo e comparatista, sócio fundador do IBDT, Brandão Machado, sem dúvida um dos mais apaixonados pelo intercâmbio cultural entre os tributaristas do Brasil e do exterior, comunicou a alguns sócios do IBDT a ideia de elaborar, como é tradicional na Europa e, so-

bretudo, na Alemanha, onde é denominado *Festschrift*, coletânea para comemorar o aniversário e 40 anos de atividades didáticas e profissionais do Presidente do IBDT.

11.2. Recebeu de vários países nada mais do que 20 monografias especiais dos colegas e amigos do homenageado. Traduziu as que vieram escritas em alemão, inglês, italiano ou espanhol e também elaborou excepcional monografia, compondo obra de 600 páginas, que foi publicada pela conhecida editora Saraiva, ligada por várias gerações à Faculdade do Largo São Francisco. Este livro, sob o título *Direito Tributário - Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, 1984, lhe foi oferecido em memorável festa de congraçamento. A seguir, em sessão da Mesa de Debates, também foi entregue ao Presidente do IBDT um álbum fotográfico, com dedicatória gravada no idioma de Cícero e subscrita pelos seus consócios do IBDT, nestes termos:

> "Amice Ruy Barbosa Nogueira,
> De die natali tuo primum ominum quem cum nataliia celebramus tibi gratulamur. Congregationis nostrae testis est haec memória, qua amico caríssimo salutem dicimus, qui praestans te quaerentes nunquam neglegis. Si discipuli tui non fuere multi nostrum, sive quod eandem urbem non celebrant qua docebas, sive quod non aequales, nec propterea se discipulos tuos multis modis fuisse negant. Quamvis non omnes discipuli, atque amici veri fidique, nobis visum est nostris cum effigiebus amicitiam quam colimus demonstrare pro magna laude tua in multum operae ac laboris consumendo a institutuonem juris tributorum brasiliensis. Nomen praeclari magistri, ut amici tui verbis utamur, in índice semper hominum erit qui Brasiliae jus construxere.
>
> a.d, XIII Kal. Octobres anno MCMLXXXIV.
> Tui Consocci
> Instituto Brasileiro de Direito Tributário,
> entidade complementar à Universidade de São Paulo"[1]

[1] Tradução feita pelo homenageado:
Oh! Amigo Ruy Barbosa Nogueira
Antes de tudo nós te felicitamos pelo dia de teu nascimento, que hoje celebramos como festa natalícia. Esta memória é testemunha de nossa reunião, por meio da qual te saudamos, caríssimo amigo, que sempre prestativo, nunca te esqueces dos que te procuram. Se muitos dentre nós não foram teus alunos, ou porque não residiam na mesma cidade onde ensinavas, ou porque não eram contemporâneos, nem por isso, de muitos modos, deixam de ser discípulos teus. Embora nem todos tenham sido teus alunos, são teus amigos verdadeiros e fieis. Com estas imagens quisemos demonstrar a amizade que te devotamos pelo teu grande mérito, consumindo muito trabalho e esforço para construir o Direito Tributário Brasileiro. O nome do preclaro Mestre, usando palavras de teu amigo, sempre constará da galeria dos homens que edificaram o direito de nosso país.

19 de setembro de 1984
(treze dias antes das calendas de outubro de 1984)
Teus consócios do
Instituto Brasileiro de Direito Tributário,
entidade complementar ã Universidade de São Paulo.

12. Referências ao IBDT e as suas Publicações em Notável Livro de Homenagem ao Professor e Ministro Presidente da Suprema Corte Fiscal da Alemanha

12.1. Com monografias dos maiores tributaristas da República Federal da Alemanha, foi naquele país editado, em homenagem ao Professor e Ministro Presidente Hugo von Wallis, o livro

> *Des Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung. Grundfragen-Grudlagen. Festschrift für Hugo von Wallis*, Stv/ Stollfuss Verlag, Bonn, 1985.

12.2. O Mestre homenageado, que durante 8 (oito) anos foi Presidente daquela Corte e Professor universitário que continua como parecerista, foi também, na Universidade de Munique, Professor de dois sócios fundadores do IBDT que, com ele, publicaram no Brasil o livro *Imposto de Renda*, coeditado pelo IBDT (Hugo von Wallis, Paulo Roberto Cabral Nogueira e Ruy Barbosa Nogueira, São Paulo, 1981). O autor do prefácio desta obra de homenagem, Ministro Hessdörfer, entre os vários títulos de von Wallis, destaca:

> "Eine höchst ehrenvolle Anerkennung seiner Wissenschaftlichen Feistung war in der Ernennung zum Ehrenmitglied des Instituto Brasileiro de Direito Tributário in São Paulo zu erblicken (Um reconhecimento altamente honroso da produção científica de Hugo von Wallis deve ser isto na sua eleição como sócio "honoris causa" do Instituto Brasileiro de Direito Tributário de São Paulo)."

12.3. Também à p. 609, dentro da extensa bibliografia do Professor e Ministro von Wallis está catalogada, na redação em português, a indicação completa do livro coeditado pelo IBDT e Editora Resenha Tributária em São Paulo.

13. Indicações Bibliográficas mais recentes das Publicações do IBDT, para a Literatura de Direito Comparado, recomendadas no mais famoso, completo e atualizado Compêndio Sistematizador do Direito Tributário

13.1. No livro *Steuerrecht – Ein Systematischer Grundriss*, considerado o mais completo e famoso livro didático da tributarística atual, compreendendo não só a parte geral para o ensino universal, mas também tratando de todos os impostos em espécie da Alemanha, da lavra do eminente Catedrático de Colônia, Klaus Tipke, igualmente sócio honorário do IBDT, estão recomendados pelo autor as recentes 7ª edição do Curso de Direito Tributário coeditado pelo IBDT/Editora Saraiva, 1987, como também os 6 volumes da coleção *Direito Tributário Atual*, IBDT/Editora Resenha Tributária, São Paulo (vide 11ª edição atualizada do citado *Steuerrecht*, edição Schmidt, Colônia, 1987, livro contendo 762 p. Vide p. 13).

14. Recensão do Enciclopédico Dicionário do Direito Tributário e das Ciências Fiscais (*Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*), Publicação Bilíngue do IBDT

14.1. Por ocasião da primeira edição deste dicionário, sem dúvida no gênero *primus sine paribus* da literatura mundial, o IBDT editou em português e alemão

uma apresentação e apreciação feita por seu Presidente, desta notável obra que, em 2 volumes, com 1500 verbetes, veio até com provar a já existência filológica, de um vocabulário próprio do Direito Tributário.

14.2. No livreto de amostragem e informações sobre essa grande obra, a Editora C.H. Beck e o Instituto Científico dos Tributaristas Alemães, entre as 5 apreciações que escolheram, incluíram, sob o título *Prof. Ruy Barbosa Nogueira in einer Veröffentlichung der Rechtswissenschaftlichen Facultät der Universität von São Paulo,* um longo trecho, em alemão, dessa recensão publicada pelo IBDT. (vide Zuverlässige Information, Verlag C.H.Beck, München, 1972, última página. Quanto à edição do IBDT, vide Ruy Barbosa Nogueira, Apresentação do *Dicionário do Direito Tributário e das Ciências Fiscais-Besprechung des Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*, publicação da cátedra de Direito Tributário Comparado da USP, São Paulo, 1972).

15. Referências e Publicação na mais Afamada Revista sobre Imposto e Economia (*Steuer und Wirtschaft*) da Alemanha

15.1. Assim como nossos saudosos Professores Tullio Ascarelli e Enrico Tullio Liebman, tangidos pelo nazifascismo vieram por tantos anos ensinar, nesta Faculdade; também veio de Munique para São Paulo Heinrich Reinach, irmão do célebre jusfilósofo Reinach. Heinrich Reinach foi o fundador, em 1922, da Steuer und Wirtschaft, na qual teve a colaboração, por tantos anos, de Albert Hensel, considerado o maior conceituador da tributarística e de Enno Becker, o celebrado autor do projeto da Ordenação Tributária de 1919, portanto, ao tempo da Constituição de Weimar (RAO). Com Reinach e Almeida, fundamos a primeira revista fiscal e trabalhista do Brasil pelo sistema de folhas substituíveis (LIFT, *Legislação e Jurisprudência Fiscal e Trabalhista*, edição Vademacum e Edigraf, São Paulo, 1945).

Não podemos deixar de ressaltar que, quanto ao Direito do Trabalho, o Autor foi sempre nosso saudoso irmão e companheiro de escritório, José de Anchieta Nogueira Júnior, também antigo aluno desta Faculdade e que chegou a elevar a coleção de Direito do Trabalho da LIFT a 10 (dez) volumes, sempre atualizados e com a maior receptividade nesse campo, ao qual tanto se dedicou também como causídico e autor que tanta estima mereceu de seus colegas Jus-Laboristas.

15.2. Heinrich Reinach, que veio no navio, estudando o português jurídico do Brall através da célebre edição bilíngue do Código Civil Brasileiro (Ed. J . Bensheimer, 1928, Manheim-Berlin-Leipzig, 384 p.); ainda antes que dominasse o português, ficou sendo nosso fraterno amigo, mas também professor de alemão, de direito germânico e intercambiador de literatura. Aqui faleceu em 1956, aos 78 anos, quando residia em Atibaia, onde íamos visitá-lo para manter nosso intercâmbio. Deixou filhos e netos. Das mãos de sua culta esposa D. Aneliese, recebi, como perene recordação, a célebre edição bilíngue do nosso Código Civil e, após, da Família, a biblioteca tributária que, tão paralela à nossa, oferecê-la à biblioteca do DEF desta Faculdade.

15.3. Também a Heinrich Reinach é que devemos a implantação de nosso intercâmbio com os Mestres e instituições da Alemanha, onde até hoje também reverenciam suas colaborações à tributarística. Em 1953, a revista *StW*, colunas 5, 8, 15 e 23 publicava referências a Reinach no Brasil. Na edição de março de 1966, p. 145/146, publicou seu Nachruf (necrológio), para o qual fornecemos em Munique, dados ao Dr. Buchetmann, também seu amigo e admirador.

15.4. Com satisfação, em 28.11.1973, recebemos de nosso colega e consócio do IBDT, Catedrático de Hamburgo e Bochum, Heinrich Wilhelm Kruse, carta com separata da *StW* sobre o 50º aniversário da Revista e escrito sobre *seu fundador Reinach, que veio a ser um dos pioneiros do Direito Tributário no Brasil* (ed. 1973, p. 275).

15.5. Se o tempo não fosse inexorável, agora teríamos para agradecer a Reinach o escrito que o consocio do IBDT, atual Ministro e Professor Heinrich Beisse veio a publicar na mesma *Steuer und Wirtschaft*, vol. 58, n. 1 (fevereiro 81), p. 1 a 14, especialmente dedicado ao exame dos trabalhos que vêm sendo realizados na Universidade de São Paulo, no campo da hermenêutica jurídico tributária, assim o iniciando:

> "Ein bedeutender Teil des Gesamtwerks von Ruy Barbosa Nogueira ist der Rechtsmethodologie, vor allem den Fragen der Auslegung und Anwendung der Steuergtestze, gewidmet."

16. Referências e Publicação no Japão

16.1. O Jurista e Presidente do Instituto Japonês de Direito Tributário, Dr. Ichiro Nakagawa, dissertando sobre a temática desenvolvida pelo Professor e Ministro Beisse em língua germânica e escrevendo textos em alemão e em japonês, no n. 365 da revista *Zei-Ho-Gaku* (*Tax Jurisprudence*), maio de 1981, editada em Kyoto, refere-se expressamente à personalidade do Presidente do IBDT em São Paulo, Brasil, e discorre sobre o mesmo tema da consideração econômica na interpretação das leis tributárias, tratada pelos professores da Alemanha e do Brasil.

16.2. Esta temática, como o demonstra o Ministro Beisse na monografia traduzida e publicada no *Direito Tributário*, ed. Saraiva, São Paulo, 1984, é de tal relevância que também vem sendo desenvolvida pelo Tribunal Constitucional.

16.3. Sendo este relatório para fins universitários e exigindo comprovação para avaliação efetiva do desempenho do IBDT em seu apoio às instituições de ensino superior, não podemos deixar de transcrever o testemunho científico do Professor e Ministro Beisse, que há tantos anos vem dando suas colaborações a este Instituto e que, assim atesta,em sua conclusão:

> "A comparação de direito internacional tributário, que Ruy Barbosa Nogueira estimulou com grande visão, existe por isso com razão também na comparação de métodos. Acreditava-se antigamente que as questões de método devia ser excluídas da comparação jurídica. Essa restrição está superada. Para o campo do direito tributário o homenageado há muito já reconheceu essa verdade.

> Ruy Barbosa Nogueira deu sua atenção especial à evolução do direito tributário alemão. O presente estudo é dedicado ao distinto homenageado também por esse motivo como expressão de um agradecimento especial." (op. cit., p. 39)

17. Itália – Intercâmbios e Publicações

17.1. Com a já citada presença e ensino, por vários anos nesta Faculdade, de nossos Mestres Ascarelli e Liebman, é que pode florescer este acentuado e desde então constante intercâmbio.

17.2. Se Ascarelli, nas aulas de Direito Comercial, tanto se referia, como dissertava sobre problemas interdisciplinares de direito tributário e reclamava a falta da cadeira de tributarística, logo prelecionou o já citado curso na Escola de Sociologia, publicou livro e vários pareceres. Liebman chegou a comentar acórdão sobre a coisa julgada em direito tributário e organizou, em sua residência, célebre seminário com juristas, de que gerou a chamada Escola Paulista de Processo. Dentro da Faculdade, com seus alunos de graduação, lançou a ideia de uma Mesa de Debates, de cuja primeira e única fomos encarregado como expositor do tema *specific performance* no direito anglo-saxão. Realizada com satisfação, foi esta que nos deixou a ideia da retomada. Eis porque, no início de nosso magistério, criamos a Mesa Semanal de Debates em casa, para, ao depois, levá-la como a levamos, para a Faculdade, onde vem expandindo o ensino dogmático e prático da tributarística.

17.3. Atualmente o IBDT na Itália, já conta com sócios honorários das Universidades de Roma, Bolonha, Gênova, Milão e Turim. Por motivo da publicação na Itália, do trabalho sobre Ascarelli, dentre outros o IBDT recebeu escrito do jusfilósofo Norberto Bobbio relembrando também, quanto aprendeu com Tullio Ascarelli.

17.4. Quanto a outras publicações na Itália, veja-se na *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, março de 1980, p. 128/135, o trabalho do Catedrático de Direito Tributário, Gian Antonio Micheli, sobre *La Tutela Giriusdicionale Differenziata del Contribuente nel Processo Tributário*, "in onore di Ruy Barbosa Nogueira". Este Mestre que também foi processualista e com o qual privamos várias vezes em São Paulo como em Roma, hoje falecido, também foi dos primeiros sócios honorários do IBDT, e com seu sucessor, Augusto Fantozzi, igualmente o IBDT prossegue o intercâmbio.

18. Espanha – Intercâmbios e Publicações

18.1. Igualmente do quadro social do IBDT fazem parte vários e notáveis Mestres da Espanha, que têm escrito, comentado e indicado em suas obras, livros e publicações que recebem do IBDT.

18.2. Hipólito Rossy, mestre de Barcelona, já publicou várias apreciações e recomendações de livros do IBDT, dentre as quais se destacam os seguintes trechos:

> "Direito Financeiro (256 págs.) y Direito Tributário (484 págs.)
> ....
> Estas monografías que acompañan a la obra del profesor Nogueira, excelentes por su técnica y rigor científico, denotan la existencia de una escuela jurídica del catedrático de la Universidad de San Pablo, Ruy Barbosa Nogueira, secundado por un plantel de juristas que ha elevado la ciencia jurídico-financiera de su país al más alto rango, contribuyendo con sus construcciones y sistemas a mejorar la elaboración de la norma positiva que en los últimos años, con las reformas constitucionales en materia impositiva y la aparición del Código Nacional Tributario, ha colocado al Brasil en primera línea entre las naciones en la regulación del Derecho Financiero." (*Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, enero y febrero de 1970, p. 197-198).

18.3. Mais recentemente, o Catedrático de Madrid, Fernando Sainz de Bujanda, em sua grande obra, *Sistema de Derecho Financiero*, edição da Universidade Complutense, vol. 2, no qual, em inúmeras páginas faz citações das publicações deste Instituto, ressalta à p. 208:

> "En la actualidad, ofrece relieve singular la figura del profesor Ruy Barbosa Nogueira, renovador de los estudios jurídico-financieros, impulsor de las actividades del Instituto Brasileiro de Direito Tributário y autor de libros de gran difusión. Se ha distinguido por la introducción en su país de la doctrina germánica de Derecho Tributario."

19. Nos Estados Unidos da América do Norte

19.1. Em sua obra didática de *materials* especiais para o ensino de *cases*, intitulada *International Transactions and Relations*, os Profs. Katz e Brewster da Harvard University (Edição Foundation Press, 1960), traduzem para o inglês e incluem acórdão unânime que, examinando e decidindo com base em parecer do Presidente do IBDT, questão sobre *royalties* fixa os parâmetros e da solução à questão (p. 245-249). À p. 247 estão transcritos trechos da *opinion of Dr. Ruy Barbosa Nogueira concerning this case* e todo anotado com comparações jurisprudenciais e doutrinárias, desenvolvidas pelos citados autores.

19.2. Da mesma Universidade de Harvard, às p. 411-422 do livro Direito Tributário, ed. Saraiva (op. cit.) veio a colaboração dos Professores Oldman e Teachout. Oliver Oldman, que também é o Diretor do *International Program in Taxation*, da Harvard School, é sócio honorário do IBDT e a convite deste já deu aula no Curso de Direito Tributário Comparado desta Faculdade. E nós, na Columbia University (V, 2ª col., Dir. Tributário, Bushatsky, 1971, p. 9-22).

20. Intercâmbios com e Publicações em Portugal

20.1. Muitos professores universitários de Portugal são sócios honorários do IBDT. Lá já comparecemos inúmeras vezes, inclusive a jornadas em que fomos eleitos Presidente de comissão de estudos.

20.2. Mestres de Coimbra e de Lisboa têm vindo aqui prelecionar tributarística a convite do IBDT. Só para mencionar mais recente, o consócio e Professor de

Lisboa, Manoel Pires veio participar da Mesa Semanal de Debates e também fez exposição no curso de pós-graduação sobre a Problemática do Direito Internacional Fiscal e a editou em Portugal, reportando-se a esta Faculdade (Edição Imprensa Nacional, Lisboa, 1987).

20.3. Também o recente n. 1/87 do *Boletim da Ordem dos Advogados Portugueses*, centralizando carinhosamente o mapa do Brasil; em 9 colunas, publica trabalho do catedrático e presidente do IBDT/USP sobre a nova Constituição do Brasil e a elaboração das normas tributárias (p. 17 e s.).

20.4. Para homenagear agora, em 1987, o grande Mestre Antonio Ferrer Correia, Reitor da Universidade de Coimbra, a convite do Presidente da Comissão, o notável Mestre Castanheira Neves acaba de solicitar colaboração a presidência do IBDT/USP, o que não só vem confirmar os tradicionais laços que desde a fundação da São Francisco a liga à Faculdade de Coimbra, mas que também o IBDT já se inseriu nessa mesma consideração.

20.5. Também esse intercâmbio com Coimbra está comprovado pela colaboração do sócio honorário do IBDT, Dr. Diogo Leite de Campos, catedrático de Direito Tributário daquela Faculdade, por meio da colaboração "Justiça e certeza no Direito Tributário Português", publicada às p. 107-130 do já citado *Festschrift* brasileiro.

21. Fundação do Curso de Direito Fiscal em Moçambique

21.1. Em 1972, o eminente civilista, Professor José Carlos Ney Ferreira, que então lecionava Direito Civil em Lourenço Marques, convida o Presidente do IBDT, seu consócio, para inaugurar esta disciplina, em Moçambique, que passaria a reger e adotou o citado compêndio Curso de Direito Tributário. Esta aula inaugural, com a presença do Diretor, professores e alunos, foi ministrada em dezembro desse ano e assim instalado esse curso.

21.2. Este Mestre que por duas vezes veio ao Brasil e que, como civilista, tanto desejava conhecer pessoalmente o Prof. Washington de Barros Monteiro, cujas obras possuía, por nosso intermédio teve satisfeita essa sua vontade e nesta Faculdade compareceu às Mesas. Infelizmente veio a falecer, mas deixou instalado esse intercâmbio.

22. Relacionamentos com o vizinho Paraguai

22.1. Há várias décadas, desde nosso ingresso para os quadros da IFA, conhecemos Carlos A. Mersan, um dos maiores advogados do Paraguai e titular da cátedra de tributarística de Assunção. Nossa amizade universitária alcançou a de nossos lares e nosso intercâmbio tem sido muito constante.

22.2. Só para referirmos a uma das visitas a Assunção, quando com os colegas do IBDT estávamos trabalhando na tradução do Código alemão, promoveu nossa palestra sobre a tributarística germânica, precedida da concessão que nos outorgaram em assembleia, de sócio honorário da Associación Paraguaya de Estudios Administrativos y Fiscales.

23. Na Argentina: Buenos Aires e Rosário

23.1. O primeiro contato com tributaristas da Argentina foi dos primórdios e se iniciou com Carlos Maria Giuliani Fonrouge, cujo célebre anteprojeto de Código Tributário, embora não transformado em lei, até hoje é obra de ensino. Fonrouge cujas obras são tão conhecidas no Brasil, mesmo porque fez tantas referências à legislação, a doutrina e à jurisprudência brasileiras, é bem conhecido entre nós. Nossa amizade também foi de convivência pessoal e familiar e também intercambiávamos por telefone. Hoje o IBDT possui, em seu quadro, vários tributaristas da Argentina e a própria Associación Argentina de Estudios Fiscales intercambia com o IBDT, regularmente, suas publicações .

23.2. Em Rosário o maior intercâmbio, também tão antigo, é com o ex-Reitor e Professor Manoel De Juano, que tanto tem visitado seus colegas do Brasil e é nosso companheiro não só da IFA, mas também da Permanent Fiscal Law Committee of Inter-American Bar e da qual já participamos dos Congressos.

24. No Uruguai

24.1. Para as relações com os juristas deste nosso país vizinho, desde nosso tempo de aluno do Prof. Liebman, que lá esteve antes de vir para o Brasil, foi o seu amigo, o filósofo do Processo, Eduardo Couture, que tanto nos auxiliou. Sua biblioteca primorosa era mesmo de bibliófilo e sua lhaneza ímpar.

24.2. Para o campo da tributarística, porém, logo conhecemos Valdez Costa, com quem até hoje não só mantemos correspondência, mas também intercâmbio de literatura.

25. Na França

25.1. Tantos são os Mestres franceses que têm vindo ao Brasil que, lembrando apenas alguns do campo tributário, como o saudoso Walline, que aqui esteve com outros e que não só acompanhamos como fomos visitá-lo; como ainda George Vedei aqui e lá; J. J. Felipe, mas até Burdeau com quem viajamos e muito especialmente Paul Durand, de cujo curso completo obtivemos certificado da USP.

25.2. O que nos vai ficando de mais perene são as visitas, diálogos e as estadas em Paris e, talvez mais, as andanças por suas livrarias, como também foi o memorável congresso da IFA de 1980, onde íamos descobrindo, entre dois mil aficionados, tantos colegas de iguais intencionalidades e do qual publicamos os relatórios no vol. 6, p. 1639-1647 do *Direito Tributário Atual*.

26. Juscibernética. Curso de Informática. *Il Fiscovideo – la Prima Opera Tributaria su Compact Disc*

26.1. Em 1974, por incumbência do então Reitor desta Universidade, o jusfilósofo Miguel Reale, fomos encarregado, como Professor responsável, da organização do primeiro Curso de Informática Jurídica nesta Faculdade, que foi prelecionado pelo jusfilósofo Mário G. Losano, das Universidades de Turim e Milão. Como se sabe, foi o criador da denominação juscibernética. Desde muito jovem

Losano não só vem lecionando, mas produzindo ampla literatura jusinformática internacional, tendo se dedicado não só na Itália, como no Japão e nos Estados Unidos, a trabalhos excepcionais.

26.2. Este curso foi realizado nesta Faculdade em 1974 e, com o auxílio do Catedrático Oswaldo Fadigas, Diretor das unidades de computação da USP, do Desembargador Dínio de Santis Garcia, do Magistrado Pedro Gagliardi e da atual Diretora do Serviço de Biblioteca e Documentação desta Faculdade, Giacomina Faldini, foi possível até traduzir e publicar estas aulas (vide Mario G. Losano, *Lições de Informática Jurídica*, apresentação do Prof. Ruy Barbosa Nogueira, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1974).

26.3. Logo após, Dínio de Santis Garcia foi indicado e aprovado pela Congregação como Prof. Colaborador e iniciou o ensino da Informática Jurídica no curso de pós-graduação desta Faculdade.

26.4. Atualmente o Professor Adjunto de Direito Tributário deste Departamento, Alcides Jorge Costa, o Prof. Dínio e a biblioteconomista Faldini estão iniciando a informatização piloto da biblioteca deste Departamento.

26.5. Em constante intercâmbio com o Prof. Losano, acabamos de receber, agora em 1987, as informações e prospectos da sua criação *Fisco-Video*, executada pela Giurinformatica S.P.A. de Roma, consistente em um conjunto Ready 640P (*monitor, unità di elaborazione, tastiera, stampante e compact disc*), como *la prima opera tributaria su compact disc* que vem conformar todo um instrumental de trabalho para todos os interessados nos estudos da tributarística.

26.6. Este Departamento, em constante intercâmbio com aquele Mestre espera, oportunamente, poder obter seu retorno para colaborar nesses trabalhos. Desde então, temos mantido *carteggio* com Losano, cuja última carta de 17.06.1987 respondemos dia 03.07.1987.

27. Outra Criação que já se Consolidou: o Serviço de Aproximação Docente e Profissional (Estágios e Colocações para Alunos)

27.1. Considerando as atribuições de informação e formação profissional e docente desta Faculdade e a necessidade de seus alunos serem auxiliados na iniciação profissional ou docente, ao tomarmos posse, como Diretor desta Faculdade (mandato 1974/1978), no dia imediato (12 de agosto de 1974), pela Portaria n. 16/22, criamos este Serviço, para cuja instalação e funcionamento fizemos e obtivemos doações. Mantido já há 13 anos sob nossa orientação, desde então ficou ligado ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro e ao IBDT.

27.2. O que é da maior relevância destacar neste Relatório é o auxílio que a Mesa Semanal de Debates, integrada por numerosos profissionais liberais, chefes de departamentos jurídicos de empresas, procuradores, magistrados e altos funcionários têm contribuído para a obtenção dessas colocações externas.

27.3. Ainda, o IBDT, mediante comunicações aos seus mil associados, vem divulgando esse serviço, como também o publicando em revistas jurídicas e providenciando constantes comunicados pela imprensa diária, quanto aos sucessivos candidatos inscritos nesse serviço de colocações para os alunos (doc. 5 e 6).

27.4. Para se avaliar o auxílio aos alunos e a utilidade comunitária deste serviço de aproximação feito pela Universidade, basta informar que, durante estes 13 anos de seu funcionamento, já obteve cerca de duas mil (2000) colocações em serviços jurídicos ou de seu ensino, para várias gerações de estudantes desta Faculdade.

27.5. Qual a finalidade deste serviço dedicado ao corpo discente? Ao terminar seu curso de graduação profissional ou de pós-graduação em ensino jurídico, o aluno também já se encontrará integrado no exercício das respectivas funções, porque, *pari passu* com seus estudos já os foi aplicando e aumentando seus conhecimentos escolares perante a universidade da pratica (vide fichas cadastrais atuais e as arquivadas nesse Serviço).

27.6. Observe-se bem que as colocações são direcionadas somente para os serviços jurídicos, precisamente para que a eventual e futura dificuldade de mercado não possa desviar o jurista para funções não qualificadas ou que não sejam as mesmas para as quais passou todo seu tempo universitário se habilitando.

27.7. A finalidade deste serviço não é só a de auxiliar individualmente cada aluno que o deseje mas, globalmente, evitar que o ensino especializado seja perdido ou possa transformar-se em frustração para o diplomado sem experiência competitiva.

28. Professores Visitantes, Bolsas de Estudo, Estágios no Brasil e no Exterior e Prêmio

28.1. Se o IBDT, como entidade não econômica ou sem fins lucrativos, não tem possibilidade de auxiliar financeiramente a cada aluno, tem tido a possibilidade, dentro de suas relações de amizades e de intercâmbios nacionais e transnacionais, de promover relacionamentos, apresentações e recomendações.

28.2. Neste sentido cultural não só tem recepcionado a Professores visitantes, que comparecem às Mesas de Debates ou as aulas, como feito inúmeras recomendações de estudantes perante Universidades, Institutos e Mestres do Brasil e do Exterior.

28.3. Quanto a alunos, basta citar que atualmente vários estão concluindo cursos na Alemanha, Japão, Estados Unidos, com a orientação pedagógica de eminentes professores sócios honorários do IBDT, com cujos alunos e Mestres esta entidade até hoje mantêm correspondência.

28.4. Sobretudo, tendo em vista essa conhecida preocupação do IBDT em incentivar os estudantes, a Sociedade de Estudos Jurídicos Brasil-Alemanha, mais recentemente fundada e da qual participamos, homenageando o Presidente do IBDT, instituiu em 1985 o “Prêmio Ruy Barbosa Nogueira”, mediante concurso das melhores monografias inéditas e que no ano passado já foi outorgado e entregue em Congresso internacional, por ela realizado nesta Faculdade e do qual participamos.

28.5. Quanto a professores visitantes e cujos trabalhos aqui o IBDT publicou, além das preleções de Mario Losano já citadas (*Lições de Informática*), foram publicadas as do catedrático de Heidelberg, hoje em Munique, Klaus Vogel, na *Revista*

de Direito Público, vol. 8, p. 127-137, sobre a influência da jurisprudência do Tribunal Constitucional no Direito Fiscal. Igualmente as do *Dekan* e Catedrático de Freiburg, Werner von Simson, que traduzidas sob o titulo *O Tribunal de Justiça da Comunidade Européia como Legislador Involuntário*, foram precedidas de comentário e publicadas na *Revista Fisco e Contribuinte,* n. 8, de 1973, p. 532-533.

Do Brasil, ainda como exemplo, foram editadas pelo IBDT, do Ministro e Professor Aliomar Baleeiro, 1975, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.* Igualmente as lições do Ministro Rodrigues Alckmin, sob o titulo *Os Tributos e sua Classificação* (coedições IBDT/Resenha Tributária, São Paulo, 1975).

29. Acolhimento em Legislação, Sentenças e Acórdãos de Trabalhos não só da Mesa de Debates, mas dos demais publicados pelo IBDT

29.1. Quem quer que percorra os livros, coletâneas, plaquetas, livretes, artigos e demais trabalhos editados pelo IBDT, em cotejo com a legislação e a jurisprudência, poderá constatar quanto tem sido a colaboração do IBDT, também nesse campo da práxis. Vejam-se, apenas como exemplo, nas 1678 páginas da serie de coletâneas de *Direito Tributário Atual*, quantas comprovações. Além disso, a constante divulgação de pareceres, no sentido de colaborações em questões polêmicas, em tantas revistas jurídicas, também tem permitido sua utilização pelos demais interessados, pois que os pareceres são dados para colaborar no esclarecimento do melhor direito (*amicus curiae*).

29.2. Como seria impossível, neste relatório, citar os trechos das inúmeras sentenças e acórdãos que têm se baseado nesses trabalhos e pareceres, remetemos aos repertórios de legislação, doutrina e jurisprudência.

29.3. Finalmente, permita V. Exa. para efeito de *prova processual* do reconhecimento da utilidade pública dos serviços que vêm sendo prestados por estas instituições, transcrição da manifestação *unânime* do Plenário da Câmara Municipal de São Paulo, publicada no DOE, seção 1, de 23.03.1985, p. 45, nos seguintes termos:

> "Voto de júbilo...
> Requeremos à Douta Mesa, ouvido o Egrégio Plenário, conste nos Anais desta Casa voto de júbilo petas atividades do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, entidade. complementar à Universidade de São Paulo, presidida pelo Professor Ruy Barbosa Nogueira, catedrático de Direito Tributário na Faculdade de Direito da USP.
> É da maior importância o estudo do Direito Tributário pelos especialistas da disciplina, notadamente nesta hora em que se avizinha a instalação de uma Constituinte e a elaboração de uma Constituição como fruto autêntico da vontade do povo brasileiro.
> A colaboração dos tributaristas, de diversas tendências científicas e ideológicas, será indispensável à formulação de uma Constituição democrática. Aguarda-se a reversão da atual situação em que a União e poderosos grupos econômicos internacionais tudo podem, enquanto Estados, Municípios, empresários nacionais e a população sofrem com uma tributação injusta.

O Instituto Brasileiro de Direito Tributário é uma entidade complementar à nossa gloriosa Universidade de São Paulo. Seu presidente é o Professor Ruy Barbosa Nogueira, um notável tributarista, dos mais notáveis (...*omissis*...) que tem realizado cursos, conferências, traduções de obras na matéria e edições da literatura tributária. Entre as atividades rotineiras do Instituto destaca-se a Mesa de Debates que, semanalmente, reúne especialistas na disciplina para discussão dos temas mais atuais dessa matéria tão importante para os destinos de nosso povo."

30. Conclusão

30.1. De todo o exposto sobre as realizações de ensino, pesquisas e prestação de serviços à comunidade, como Professor Catedrático de Direito Tributário, Chefe deste Departamento e Presidente desta entidade complementar;

30.2. Esperamos que, como V. Exa. solicitou *descrição circunstanciada* dos dados para avaliação cientifica do desempenho destas instituições de ensino superior, aqui estejam suficientemente descritos e comprovados.

30.3. Reafirmamos nossa intencionalidade, tal como descrita, de continuar esse desenvolvimento do plano didático que elaboramos e que foi aprovado pela CERT, nos termos do proc. RUSP n. 32.709/65.

Atenciosamente,
Ruy Barbosa Nogueira,
Professor Catedrático
DEF-MS-6

Ata de Fundação do Instituto Brasileiro de Direito Tributário

Às 8 horas do dia 24 de outubro de 1974, reunidos na sala Frederico Steidel da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, sob a presidência do Professor Ruy Barbosa Nogueira, os abaixo assinados, todos participantes da Mesa de Debates Tributários que há vários anos vem se realizando nesta Faculdade, resolvem institucionalizá-la através da fundação do *Instituto Brasileiro de Direito Tributário*.

Considerando que os objetivos dessa Mesa coincidem com o estudo das disciplinas *Direito Tributário* do ciclo profissionalizante, *Direito Tributário Aplicado* do ciclo de especialização e de *Direito Tributário Comparado* do Curso de Pós-graduação, nos graus de Mestrado e Doutorado;

Considerando ainda que daquela Mesa vêm participando os Professores que lecionam nesta Faculdade as citadas disciplinas, além de Professores da matéria, de outras Faculdades, como juristas especializados nesse campo, altos funcionários das Fazendas Públicas e alunos do Curso de Pós-graduação, já tendo realizado 133 reuniões semanais e publicado inúmeros trabalhos científicos, práticos ou teóricos, inclusive de "lege ferenda", pela imprensa, revistas, separatas e livros;

Considerando que a USP não só ministra ensino, mas também dedica-se à pesquisa científica e presta serviços à comunidade, em cujos setores pode receber colaboração;

Considerando o acervo e cabedal científico de pesquisas e serviços, que a longa prática e efetiva dedicação ao Direito Tributário já acumularam por meio desta união de esforços, resolvem estender à comunidade essas possibilidades, por meio do referido Instituto, que passa a funcionar com os seguintes

Estatutos sociais

Art. 1º Fica fundada, com a denominação de *Instituto Brasileiro de Direito Tributário*, uma associação civil, sem fins lucrativos, destinada à pesquisa de Direito Tributário, colaboração no ensino das respectivas disciplinas e afins, divulgação de bibliografia, legislação, jurisprudência, doutrina, publicação de trabalhos e promoção de conferências e cursos, bem como a manutenção da Mesa de Debates Tributários.

Art. 2º Como pessoa jurídica de Direito Civil, o *Instituto* tem sua sede na cidade de São Paulo e como órgão científico de colaboração ao ensino, funcionará junto à disciplina de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Largo de São Francisco n. 95, na mesma cidade. O prazo de duração será indeterminado.

Art. 3º O *Instituto* será governado pela Assembleia Geral dos Associados, pelo Conselho Deliberativo e pela Diretoria, atuando cada um na esfera de suas atribuições, como adiante se especifica. Todos os mandatos serão exercidos gratuitamente.

Art. 4º A Assembleia Geral é composta por associados em número ilimitado, admitidos dentre graduados em Ciências Jurídicas, Econômicas, Administrativas e Contábeis de indiscutível idoneidade moral e profissional, indicados pela Diretoria e aprovados pelo Conselho Deliberativo, em votação secreta.

§ 1º Haverá três categorias de sócios: contribuintes, honorários e beneméritos.

§ 2º A Assembleia Geral reunir-se-á, ordinariamente, nos primeiros três meses do ano, e extraordinariamente quando convocada, o que se fará com a antecedência mínima de oito dias, por carta ou edital publicado em jornal de grande circulação da sede. Em primeira reunião será necessária a presença de um terço pelo menos, de sócios votantes, mas em segunda, realizável meia hora mais tarde, deliberará com qualquer número.

§ 3º Compete à Assembleia Geral eleger o Conselho Deliberativo e manifestar-se sobre todos os assuntos que lhes sejam cometidos pela Diretoria.

§ 4º Somente votarão nas Assembleias Gerais os sócios contribuintes, formados em Direito, que estejam em dia com o pagamento da anualidade, que será de 1/3 do salário mínimo local, remetido ao Tesoureiro independentemente de cobrança, por cheque cruzado em nome da Associação, até o dia trinta e um de março de cada ano. Os demais sócios contribuintes e pessoas jurídicas, também sujeitos ao mesmo critério no que tange ao pagamento de anuidades e os sócios honorários, terão direito de discussão, não porém, o de voto.

Art. 5º O Conselho Deliberativo é composto de nove membros, dividido em três terços, com mandato: o primeiro, pelo prazo de dois anos; o segundo, pelo de quatro anos e o terceiro, pelo de seis anos, devendo ser renovado, cada dois anos, um dos terços.

§ 1º Os membros do Conselho serão eleitos dentre os componentes do quadro social com direito de voto, em eleição a descoberto que se realizará a cada dois anos, pelos associados.

§ 2º Incumbe ao Conselho elaborar o regimento da Mesa de Debates e assessorar a Diretoria; reunindo-se uma vez por mês, ou extraordinariamente quando convocado. Os convites se farão por telefone e carta.

§ 3º Incumbe, ainda, ao Conselho autorizar a venda de bens imóveis do Instituto.

Art. 6º A Diretoria é composta de sete membros, eleitos entre os sócios com direito de voto com mandato de quatro anos, a saber: Presidente, vice-presidente e cinco Diretores Executivos, eleitos dentre os membros da Associação.

§ 1º Incumbe ao presidente:

a) administrar os trabalhos do Instituto;

b) representá-lo judicial e extrajudicialmente, com os mais amplos e gerais poderes;

c) convocar e presidir a Assembleia Geral, a Mesa de Debates, o Conselho Deliberativo e as reuniões da própria Diretoria;

d) emitir voto comum e de desempate, quando preciso;

e) designar atribuições aos Diretores Executivos, particularmente os de vice-presidente, secretário e tesoureiro.

§ 2º É atribuição do Tesoureiro gerir o patrimônio financeiro do Instituto, particularmente receber e passar quitação das anuidades e atender às despesas.

§ 3º Cabe ao Secretário lavrar as atas das reuniões da Diretoria, do Conselho e da Assembleia Geral.

§ 4º Os Diretores Executivos, pela ordem de idade, substituirão os respectivos titulares em seus impedimentos ou ausências.

§ 5º Serão sempre necessárias duas assinaturas dos membros da Diretoria, em exercício, para obrigar a sociedade, sendo necessariamente obrigatória a do Presidente ou Tesoureiro.

Art. 7º A Mesa de Debates se reunirá uma vez por semana, conforme Regimento Próprio.

Art. 8º As reuniões da Assembleia, do Conselho, da Diretoria e da Mesa de Debates, serão realizadas na sede social ou em outro lugar, previamente anunciado.

§ 1º As votações se realizarão sempre por maioria, salvo o disposto no artigo 11, permitida a reeleição.

Art. 9º Os sócios contribuintes poderão frequentar os Cursos do Instituto, com redução de taxas e pagarão suas publicações com desconto de cinquenta por cento. Caber-lhes-á, também, assistir à Mesa de Debates.

Art. 10. Nem os associados, nem os Conselheiros, nem os diretores responderão, solidária ou subsidiariamente, pela dívida do Instituto.

Art. 11. Os presentes Estatutos poderão ser reformados em qualquer de suas partes, inclusive no tocante à forma de administração, pela maioria de dois terços da Assembleia Geral, precedendo parecer favorável do Conselho Deliberativo. Também dessa maneira se declarará a extinção do Instituto, caso em que seu patrimônio passará para o Departamento de Direito Econômico-Financeiro da Faculdade de Direito da USP.

Art. 12. Consideram-se sócios fundadores e desde já integrantes do Instituto, as pessoas que subscreveram a ata da fundação.

Serão sócios beneméritos as pessoas, físicas ou jurídicas que prestem relevantes serviços ao Instituto, e sócios honorários, as personalidades ilustres do mundo jurídico-tributário, que sejam, como aqueles, proclamados pela Assembleia Geral.

Nada mais havendo a tratar o Presidente encerrou os trabalhos, de que eu Walter Piva Rodrigues, secretário "ad hoc" lavrei a presente ata. *Walter Piva Rodrigues.*

Ruy Barbosa Nogueira
José Nabantino Ramos
Luiz Mélega
Francisco de Souza Mattos
Henry Tilbery
Theodoro Carvalho de Freitas
José Antônio de Andrade Martins
Yonne Dolácio de Oliveira

Leandro G. B. Costa
José Ernesto de Lemos Chagas
Benedito Garcia Hilário
Alfred Josef Schmid
Helcias Pelicano
William Gerab
Walter Piva Rodrigues
Hamilton Dias de Sousa
Paulo Roberto Cabral Nogueira
Liz Coli Cabral Nogueira
Gerd Willi Rothmann
Walter Barbosa Corrêa
José Eduardo Nogueira Mello
V. Brandão Machado
José Maria de Paula Leite Sampaio
José Francisco Squizatto
Francisco Lotufo Filho
Alcides Jorge Costa
Carlos Fernando de Azevedo Sá
Bernardo Ribeiro de Morais
José Manoel da Silva
Luiz Antonio Mattos Pimenta Araújo
Aprigio de Carvalho Silva
Fábio Leopoldo de Oliveira

O Instituto está devidamente registrado no Registro Civil de Pessoas Jurídicas sob n. 32.926, L. A. n. 24, em 30 de outubro de 1974 e n. 32.926, L. A. n. 24, em 20 de dezembro de 1974 (1º Ofício de Registro de Títulos e Documentos de São Paulo).

A expressão IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário, está devidamente registrada como *marca nominativa* no Instituto Nacional da Propriedade Industrial.

O emblema ou escudo deste Instituto está registrado como marca “Figurativa” no Instituto Nacional da Propriedade Industrial.

Este Instituto está inscrito no Cadastro Geral de Contribuintes do Ministério da Fazenda: CGC n. 44.081.172/0001-02 e com isenção n. 08475 por ato de 6 de agosto de 1975.

Inscrito no Cadastro de Contribuintes do Município de São Paulo: CCM n. 8.125.910-7.

O *Instituto Brasileiro de Direito Tributário*, nos termos do art. 8º do R.G., foi reconhecido como Entidade Complementar, não integrada, da Universidade de São Paulo, por votação unânime do Egrégio Conselho Universitário em sessão de 21 de outubro de 1975 e expedição da Portaria n. 824 do Magnífico Reitor, publicada no *DOE* de 25.10.1975.

PARTE II

O Direito Tributário como disciplina autônoma: críticas e contribuições

Panorama do Direito Tributário Brasileiro e as Elaborações Germânicas

O renomado autor e eminente mestre de Direito Fiscal, Professor Ottmar Bühler, na qualidade de Presidente da seção alemã de nossa “International Fiscal Association”, solicita-me uma exposição do Direito Tributário do Brasil.

Preocupado, em meu País, em apresentar o Direito Tributário e transmiti-lo aos meus alunos da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, cidade que, como sabeis, é o maior centro industrial do hemisfério sul, e, portanto, onde maiores são os problemas tributários do Brasil, também dentro do mesmo interesse de conhecimento dos demais sistemas, tive em mente vir tomar contato com esta extraordinária Capital da Baviera, onde tem sede o “Bundesfinanzhof” e laboram grandes mestres e juristas do Direito Tributário.

Realmente, estamos presenciando no mundo uma preocupação jamais vista pelo conhecimento recíproco dos sistemas tributários nacionais.

Neste sentido são conhecidos os trabalhos das Nações Unidas e especialmente no campo dos acordos internacionais fiscais.

Também, desde a fundação da “International Fiscal Association” com sede em Haia, temos visto um extraordinário esforço de divulgação desses sistemas, e especialmente a divulgação de amplas bibliografias nacionais, além da promoção de conferências internacionais de Direito Tributário.

Ainda, nos Estados Unidos, a Harvard Law School, no seu “International Program in Taxation” iniciou, nesse sentido, a publicação da *World Tax Series*, pela qual, através de especialistas e juristas correspondentes de cada país, está promovendo a publicação dos sistemas nacionais de tributação, de mais de 30 países. O volume correspondente ao Brasil já foi publicado e sabemos que o Professor Dr. CarI Boettcher, que tanto honra a Universidade de München, empreende o trabalho relativo ao sistema alemão.

Com a tributação não se ligam apenas interesses entre Estado e súditos, mas, na verdade, ela também de tal modo afeta o mundo dos negócios, quer entre as pessoas de vários países, como dos países entre si, que estames assistindo a uma projeção universal da sua disciplina: o Direito Tributário.

É por isso, sem dúvida, senhores, que vemos esse desejo de sistematização, já não apenas nacional, mas diremos, universal.

Dando-se a conhecer, a todos os povos, mutuamente, os diferentes sistemas tributários nacionais, poderão eles, ressalvados interesses peculiares, ir aperfeiçoando, harmonizando e universalizando os princípios fundamentais de seus sistemas, de modo que possam ir eliminando os conflitos e os excessos de tributação.

Afinal, têm todos os povos o maior interesse no intercâmbio comercial e, este, não deve ser prejudicado por conflitos de formalismos ou por conflitos de

tributações, decorrentes da falta de coordenação dos diferentes sistemas nacionais.

Essa importante tarefa de harmonização, já não apenas dentro de cada sistema tributário nacional, mas dos sistemas nacionais entre si, é, talvez, o maior reclamo que o mundo está fazendo aos juristas do Direito Tributário.

Além disso, estando a tributação diretamente ligada a atividades econômicas, precisam os juristas dispor de fontes de informações, para bem orientarem a aplicação de capitais e, nesse setor, encontram-se especialmente os países novos que, como o Brasil, além de dispor de várias fontes ainda inexploradas, tributa mais suavemente determinadas atividades.

Eis porque o conhecimento do sistema tributário de cada país é atualmente assunto de grande interesse e da maior relevância.

Passarei, por isso, com muito prazer, a traçar-lhes um resumo da sistemática jurídica do Direito Tributário brasileiro.

Do ponto de vista da elaboração legislativa tributária, encontra-se o Brasil em uma fase de verdadeira renovação.

A atual Constituição brasileira, promulgada em 1946, talvez seja a Constituição que mais amplamente trata da matéria tributária. Pode-se mesmo afirmar que ela traçou uma síntese de todo o quadro da ordem tributária do Brasil.

Se no Estado de Direito o tributo constitui uma relação jurídica com fonte na lei, o direito de os entes públicos elegerem os casos que comportam tributação, e os critérios gerais que determinam a maneira e os limites dessas pretensões, hão de estar disciplinados por um conjunto de normas jurídicas, lógica e estruturalmente anteriores ao *Direito Tributário material e formal*, compondo a mais segura tutela dos direitos e obrigações face à soberania do Estado e, assim, em primeiro plano está o Direito Tributário Constitucional.

Pois bem.

Ampliando mais a cobertura constitucional, nossa Magna Carta atual dispõe sobre todos os termos da relação tributária.

Sendo o Brasil uma República Federativa, vejamos em primeiro lugar a discriminação constitucional das rendas tributárias.

Tendo presente a necessária conciliação entre o poder de regular e o poder de tributar, isto é, os efeitos regulatórios dos tributos ("Ordnungsteuern") e os seus efeitos arrecadatórios, num país de tão extensa área geográfica e ainda a multiplicidade de interesses regionais e locais, todavia o legislador constituinte procurou certa harmonia na partilha dos tributos entre a União Federal, os Estados, inclusive o Distrito Federal e Territórios e os Municípios.

Elegendo assim, constitucionalmente, os titulares legiferantes, fez a Constituição também uma enumeração ou rol dos fatos geradores cabíveis a cada ente público, de forma a impedir a sobreposição de incidências.

No art. 5º atribuiu à União o imposto alfandegário, o de consumo interno, de renda, de transferência de fundos para o exterior e do selo federal. Do resultado da arrecadação do imposto de renda a União entregará aos Municípios do interior 10% para benefícios de ordem rural.

No art. 19 outorgou aos Estados os impostos sobre propriedade territorial rural, transmissão "causa mortis", operações imobiliárias "inter vivos", vendas e consignações de comerciantes e produtores, exportação de mercadorias e selo estadual.

No art. 29 entregou aos Municípios o imposto predial e territorial urbano, de licença para funcionamento de estabelecimentos, de indústria e profissões, sobre diversões públicas e sobre atos municipais.

Estes são os impostos de competência vinculada.

O art. 21 permite que a União ou os Estados criem outros impostos que não colidam com os já enumerados e a arrecadação será feita pelo Estado, entregando ele 20% à União e 40% aos Municípios. Entretanto, esta disposição constitui apenas uma válvula de possibilidade, que raramente tem sido utilizada.

Dentro do nosso sistema de Constituição rígida e de controle judiciário das leis e dos atos administrativos, a tutela dessa discriminação está amplamente coberta, como adiante falaremos.

Também a própria figura do sujeito passivo da obrigação tributária está delineada no art. 202 da Constituição, pois estabelece esta, como regra programática:

> "Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte."

Este dispositivo, interpretado e aplicado pelos tribunais brasileiros, já tem impedido que se faça tributação excessiva, ou desproporcionada, em casos concretos. Naturalmente, ele deverá ser ainda complementado pelo legislador comum, mas já indica a orientação de *justiça social* na tributação brasileira.

Procura, além disso, a maior adequação pessoal da tributação e na discussão elaborativa desse dispositivo foi mesmo lembrado um certo paralelo com o princípio da individualização da pena no Direito Criminal.

A própria Constituição, no art. 19, § 1º, fundando-se nesse conceito de justiça social, já determinou que:

> "São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica."

E essa disposição já se encontra disciplinada por lei ordinária, devidamente regulamentada.

Nesse mesmo sentido, o art. 19, n. IV, exclui o imposto sobre as vendas do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual e o § 1º desonera do imposto territorial os sítios até vinte hectares; cultivados pelo proprietário só ou com sua família.

Outro dispositivo tributário da Constituição brasileira que já alcançou extensa aplicação é o que estabelece o *princípio da legalidade e da anualidade* dos tributos, isto é, vincula a texto de lei a criação ou aumento de imposto e ainda exige uma lei orçamentária prévia, para sua cobrança. Fazendo parte do capítulo "Dos direitos e garantias individuais", encontramos o art. 141, § 34, que dispõe:

> "Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra."

Essa fórmula clara e precisa, como princípio nacional que é, rege os sistemas tributários tanto da União, dos Estados, como dos Municípios.

Já tendo suscitado vários pleitos, especialmente no que diz respeito à lei orçamentária prévia, hoje é matéria pacífica e constitui segura garantia contra qualquer arbítrio e especialmente veio impedir a surpresa nas tributações.

Se é verdade que a autoridade tributária e o obrigado se defrontam como soberano e súdito, a formulação desses princípios na constitucional assegura muito maior garantia ao contribuinte, indicando que na obrigação tributária não está uma relação de poder, mas uma relação jurídica.

De outro lado, em nosso mecanismo de controle judiciário da constitucionalidade das leis e da legalidade dos atos da Administração vamos encontrar uma série de procedimentos para garantir e tutelar a ordem tributária constitucional e legal.

No Brasil não existe o sistema do contencioso administrativo.

A Administração Pública, no desenvolvimento e controle dos lançamentos, dispõe de órgãos fiscais de julgamento, em duas instâncias, com a colaboração de representantes dos contribuintes na segunda instância.

Entretanto, embora na prática a maioria dos casos fique administrativa e satisfatoriamente resolvida, entretanto tem o obrigado a faculdade de ir a Juízo desde logo, ou após o exame administrativo.

A solução administrativa representa apenas o ponto de vista da repartição, não é final ou conclusiva, ou seja, não opera a "res judicata".

Como o julgamento na tela administrativa é procedido pelos próprios órgãos da Administração, toda vez que a solução é favorável ao obrigado ela termina a questão, vinculando a Administração pela solução dada.

Se, entretanto, a solução é contra o obrigado e ele a não cumpre, a Administração não pode executá-la dentro da sua organização; ela deverá invocar outro poder, o Poder Judiciário, e, então, somente em Juízo se iniciará a execução forçada com todas as garantias jurisdicionais para ambas as partes.

Ainda no caso da solução administrativa ser contra o contribuinte, poderá ele também antecipar-se à execução e invocar, antes, o pronunciamento judicial.

Assim, no Brasil, a Justiça tributária desenvolve-se em duas telas, uma administrativa e outra judiciária.

Isto decorre do princípio constitucional que atribui a função específica de julgar, com caráter definitivo, somente ao Poder Judiciário.

Esse princípio encontra-se assim redigido no § 4º do art. 141 da Constituição Federal:

> "A lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual."

Os procedimentos judiciais que tutelam os direitos e obrigações de ordem tributária, são, assim, os seguintes:

A Fazenda Pública, depois de apurar o crédito tributário e proceder à notificação administrativa, não obtendo pagamento, dispõe de um processo executivo fiscal em Juízo, iniciando-se com a penhora de bens do obrigado, o qual se desenvolve com ampla cognição e garantia das partes.

O contribuinte dispõe de ação ordinária para anulação do débito fiscal, que poderá por ele ser proposta com prévia garantia de instância e antes do início do executivo e, neste caso, agirá como autor.

No caso de haver pago o tributo ou preferir pagá-lo para depois discutir, tem ainda o contribuinte à sua disposição uma ação de repetição do indébito, proponível dentro de cinco anos, que também é de ampla cognição.

Ainda utilizável como meio de prevenir questões tributárias, temos a ação declaratória, pois que nosso Código de Processo Civil dispõe, no parágrafo único do art. 2º, que:

> "O interesse do autor poderá limitar-se à declaração da existência ou inexistência de relação jurídica..."

Mas ainda como um remédio eficaz, muito rápido, temos uma criação do Direito brasileiro, que é o mandado de segurança, o qual também está previsto entre os direitos e garantias constitucionais, dispondo o art. 141, no § 24:

> "Para proteger direito líquido e certo não amparado por 'habeas corpus', conceder-se-á mandado de segurança, seja qual for a autoridade responsável pela ilegalidade ou abuso de poder."

Reestruturado pela Lei n. 1.533, de 1951, constitui um procedimento rápido, eficaz e muito utilizável no campo do Direito Tributário, pois o obrigado está sempre frente a ato de autoridade e, se esta não obedece à lei ou age com abuso de poder, caberá o mandado nos casos em que não demande apuração de fatos.

Sendo relevante o fundamento e se do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, o juiz concederá a ordem "in limine".

Trata-se de um procedimento ultrarrápido, para garantir o direito líquido e certo, contra o abuso de poder.

Vistos, assim, rapidamente, alguns princípios constitucionais que traçam as premissas do sistema tributário brasileiro, não poderia deixar eu de me referir à elaboração do projeto de Código Tributário Nacional que tramita no Congresso de meu país, especialmente em homenagem à cultura alemã.

Elaborado por uma comissão do Ministério da Fazenda, que tomou por base o anteprojeto do Professor Rubens Gomes de Sousa, compõe-se esse projeto de 203 artigos e a sua finalidade é unificar as normas jurídicas válidas para todo o País e, por isso mesmo, será não apenas um código federal, mas sim *nacional*.

Terá ele o mesmo escopo de unificação de princípios, à maneira da "Reichsabgabenordnung". O próprio autor do anteprojeto salienta no relatório:

> "A Comissão utilizou como subsídios, em primeiro lugar a legislação tributária vigente da União, dos Estados e dos principais Municípios; e, num segundo momento, os códigos tributários e as leis com o caráter de códigos, existentes na legislação comparada.
> Dentre as leis do primeiro tipo, a primazia compete, indiscutivelmente, à 'Reichsabgabenordnung' alemã, em seu texto original de 1919, elaborado por Becker..."

Abrindo a introdução de seu notável *Steuerrecht*, o Professor Albert Hensel assinalava, dentre as causas determinantes do desenvolvimento do Direito Tributário como ramo científico autônomo, a instituição da "Reichsfinanzhof" como supremo tribunal tributário, a criação de uma administração financeira e a promulgação da "Reichsabgabenordnung".

Hoje que estamos lembrando a divulgação e conhecimento dos sistemas nacionais e ressaltando a importância da sua coordenação, é também com satisfação, meus senhores, que vimos testemunhar quanto a elaboração germânica está transpondo fronteiras e servindo de fonte e ensinamento neste novo ramo científico do Direito.

Problemática do Direito Tributário no Brasil

Sumário: O poder tributário e sua disciplina. A discriminação constitucional das rendas tributárias. Os impostos de competência concorrente. Inconstitucionalidade por invasão de competência privativa. Bitributação. O princípio de legalidade tributária e o problema da apuração dessa vinculação. Incidência, não incidência, isenção e imunidade.

O primeiro problema jurídico-tributário que se apresenta, em nosso país, é exatamente o da escassez do ensino e consequentemente da elaboração, quer doutrinária, quer jurisprudencial, do Direito Tributário.

Enquanto a realidade econômica e o fenômeno da tributação se agigantam em nosso país, até hoje as Faculdades de Direito não criaram, no currículo acadêmico, a cadeira de Direito Tributário.

Desde 1954, porém na regência da Cadeira de Ciência das Finanças na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, estamos desenvolvendo também o aspecto jurídico da tributação, lecionando aos nossos alunos o Direito Tributário. Os próprios alunos da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco já patrocinaram cursos de extensão de Direito Tributário, em que tivemos a honra de lecionar, por duas vezes, um curso sistemático. Igualmente em Santos, a pedido dos acadêmicos de

Direito, demos outro curso. Isto revela a carência que os próprios alunos sentem do estudo desse palpitante ramo, no curso jurídico.

Esta nossa palestra foi proferida em 25 de agosto de 1960 no "Fórum de Debates Roberto Simonsen" e publicada pela imprensa no dia seguinte.

Neste particular do ensino, sobreveio em 4 de janeiro do ano seguinte a Lei estadual n. 6.032, criando, pela primeira vez, no Brasil, a cadeira de "Direito Financeiro", incluída na Quarta Seção do segundo ano do Curso de Especialização, em que se transformou o antigo Curso de Doutorado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Colocado o Direito Financeiro no segundo ano, seu ensino oficial entre nós deverá ser portanto iniciado em 1962. A lei se referiu a "Direito Financeiro", mas evidentemente o que se irá lecionar será, fundamentalmente, "Direito Tributário".

Especificamente sobre este aspecto do ensino, o notável Professor italiano Dino Jarach, da escola de Griziotti, e que há muito vem lecionando na Argentina, em sua excelente obra *Curso Superior de Derecho Tributário*, 1957, v. I, p. 11/12, observa:

> "Aun los autores que afirman que debe hablarse de Derecho Financiero y que el Derecho Tributário es sólo una parte de aquél, en la práctica, cuando tratan del Derecho Financiero, después de un examen preliminar de la matéria, lo único que examinan y profundizan, en definitiva, es el Derecho Tributá-

> rio. Esta es la prueba positiva de que el Derecho Financiero, como matéria jurídica en general, no es susceptible de ser estudiado en forma unitaria.
> Las ensenanzas em matéria de Derecho Financiero del malogrado profesor italiano Pugliese, que ocupó la cátedra universitária en Córdoba y en Buenos Aires, que han sido traducidas al español por el Fondo de Cultura de Méjico y han tenido una influencia decisiva en el Código Fiscal de los Estados Unidos de Méjico, se intitulan 'Instituciones de Derecho Financiero'; pero de lo único que tratan es de Derecho Tributário.
> El Dr. Giuliani Fonrouge, entre nosotros, sostiene tambiém que la matéria científica de la cual debe hablarse y debe estudiarse en ias Facultades es el Derecho Financiero; pero en todas sus obras lo que trata es el Derecho Tributário y no el Financiero.
> Podrío seguir la serie de ejemplos remontándome, inclusive, a la obra que es casi la primeira aparecida entre los trabajos científicos de esta matéria, la dei jurista austríaco von Myrbach Rheinfeld, publicada en 1910 y traduzida también al francês: 'Elementos de Derecho Financiero'. Naturalmente, lo que en realidad trata es el Derecho Tributário,
> Todo ello me induce a afirmar que, científicamente, tenemos que limitarnos a este Derecho Tributário, y cuando digo limitarnos talvez pueda parecer paradógico, porque es una matéria tan amplia, con tantas ramas, que no constituye por cierto una limitación tratar sólo de ella en un curso universitário o para graduados."

Podemos ainda acrescentar que pela reforma de 1954, na França, e mesmo no projeto aqui trazido pelo Professor Jean Gaudemet em sua recente palestra na Sala João Mendes Jr., enquanto no segundo ano se lecionam "Institution Financiers" no terceiro ano foi instituída a cadeira de "Science e Technique Fiscales". Exatamente com este título, em dois volumes, agora em 1959, na coleção "Thémis", o Professor Lucien Mehl publicou excelente manual didático. Também o Professor Louis Trotabas – sem dúvida o maior mestre do Direito Tributário hodierno da França – já publicou na coleção Dalloz, para os estudantes da nova cadeira, um *Précis de Science et Tecnique Fiscales*.

Assim, a própria França, acompanhando a evolução do Direito Fiscal ou Tributário, abandonou a sua antiga posição que era de lecionar "Science et Legislation Financières" e hoje, no currículo de "Licence" acrescentou e separou: no segundo ano "Institutions Financières", no terceiro "Science et Technique Fiscales", no quarto ano "Economie Financière", tal a importância de que se reveste o fenômeno financeiro, inclusive no seu aspecto fiscal ou tributário.

De outro lado, se é verdade que a Constituição Brasileira de 1946 é uma das mais ricas na disciplina tributária, entretanto não temos ainda toda a legislação complementar, pois especialmente o Código Tributário Nacional permanece há alguns anos na Câmara dos Deputados, em projeto.

Já se tem mesmo ouvido dizer que um dos motivos do retardamento da promulgação desse Código é que, refletindo ele os mais modernos ensinamentos tributários, se promulgado, viria a ser um difícil instrumento nas mãos de funcio-

nários e contribuintes, enfim dos que tenham de cumprir ou de aplicar as novas regras jurídico-tributárias, por não estarem familiarizados com os novos aspectos científicos desse ramo do Direito.

Ora, se esse é o problema, o que é preciso é fomentar-se o estudo do Direito Tributário entre nós e como preparação, o estudo do futuro Código. Será mesmo da maior relevância, se esse estudo puder formar um movimento de opinião e repercutir no Congresso de modo a provocar a ampla discussão do projeto de Código Tributário Nacional.

Vejamos agora alguns problemas de Direito constituído.

O poder tributário e sua disciplina

Que se entende por poder tributário?

Poder tributário é a faculdade de levantamento de dinheiro que tem o Estado perante os seus súditos, para atender às despesas dos serviços públicos.

Será, porém, esse poder, ilimitado? Poderá esse levantamento ser feito arbitrariamente, cobrando-se de A e deixando-se de cobrar de B, ou em bases irregulares? Não. Além de limitações econômicas, sociais e políticas, como os demais poderes do Estado, no Estado de Direito, está o poder tributário limitado pela ordem jurídica. É exatamente a essa sua regulamentação específica que chamamos de *Direito* Tributário, isto é, a tributação disciplinada por meio da *norma jurídica*.

A primeira disciplinação do poder tributário vamos encontrar na Constituição Federal. Aí, estão as premissas de todo o nosso sistema tributário, pois ao mesmo tempo que a Constituição Federal elege os entes titulares da tributação, outorgando-lhes poder tributário, também fixa as limitações desse poder e mesmo determinadas regras, como ainda princípios e até institutos que comandam o fenômeno da tributação.

A discriminação constitucional das rendas tributárias

A Constituição do Estado Federal tem que enfrentar maior problemática tributária, pois coexistem nela três Fiscos ou três competências autônomas de imposição: a União, os Estados e os Municípios.

É verdade, entretanto, que o fato de o mesmo diploma constitucional agrupar as diferentes espécies tributárias para poder fazer a partilha entre aquelas competências permite não só maior sistematização, como coloca todo o sistema tributário debaixo de um ordenamento geral comum.

Embora a União, os Estados e os Municípios tenham autonomia tributária em relação aos tributos que lhes são conferidos, o poder tributário de todos eles está limitado, salvo exceção expressa, pelos mesmos princípios tributários constitucionais. Ainda a própria Constituição estabelece que é ao poder federal que cabe *legislar* sobre as normas gerais de direito financeiro (art. 5º, n. XV, *b*).

Como é feita a distribuição dos tributos pela Constituição?

Vejamos inicialmente as espécies tributárias.

Tributo é a denominação genérica que compreende o imposto, a taxa e a contribuição. Eles se distinguem por certos elementos internos.

O imposto é a categoria de maior relevância jurídica e é também a viga mestra da arrecadação do Poder Público. O imposto é o tributo exigido do contribuinte independentemente de qualquer contraprestação que o Poder Público lhe possa oferecer e se destina à satisfação das necessidades gerais do Poder Público. Como objeto que é de uma obrigação de Direito Público, deve ele, para ser legítimo, atender aos princípios da igualdade jurídica e da justiça social, que se traduz constitucionalmente em ser graduado conforme a capacidade econômica do contribuinte (art. 202).

A taxa é o tributo exigido como remuneração de serviços específicos prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição ou ainda destinados ao custeio de atividades especiais provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos de pessoas. A característica institucional da taxa, pois, é que para poder cobrá-la, tem o Poder Público de prestar ou pôr à disposição um serviço. A taxa tem um caráter remuneratório, é uma *contraprestação*. A taxa somente pode ser cobrada para custeio de atividade especial e não das atividades gerais do Poder Público (cf. Decreto-lei n. 2.416, de 17 de julho de 1940, art. 1º, § 2º).

A *contribuição* diferentemente do imposto e da taxa é um tributo apenas indenizatório das despesas totais ou parciais de uma determinada obra ou serviço público que beneficia o contribuinte. O exemplo típico entre nós é o da contribuição de melhoria, quando se verificar a valorização do imóvel, em consequência de obras públicas. Ela está sujeita a uma limitação genérica segundo a qual não pode exceder ao limite da despesa realizada e a outra específica de que a parcela cobrada de cada contribuinte não pode exceder ao acréscimo de valor que da obra resultou para o imóvel beneficiado (Constituição, art. 30, n. I e parágrafo único).

Em razão da natureza dos tributos, o único que exige partilha entre a União, os Estados e os Municípios é o imposto, porque ele é um tributo sem contraprestação. O Poder Público exige o imposto unilateralmente, apenas e tão só em razão da soberania fiscal, por isso no Estado federativo em que há tríplice competência tributária, é preciso dividir as várias soberanias fiscais em relação aos impostos. Daí a razão da discriminação constitucional dos impostos.

Qual será a técnica da Constituição para distribuir os impostos? A distribuição implica prévia distinção.

Cientificamente os impostos se caracterizam e, portanto, se diferenciam, pelo seu elemento *constitutivo,* isto é, o elemento *tático* o "substractum" sobre que incide a lei tributária ("ex facto oritur jus") pois a lei para apreender o fato imponível descreve ou caracteriza esse mesmo fato e só então é que ele passa a ser fato gerador, isto é, o fato que foi retratado e passou a constituir um *tipo* tributário. É a "fattispecie" dos italianos, o "fait generateur" dos franceses ou o "tatbestand" dos alemães.

É verdade que a Constituição deve conter apenas o genérico. Ela procede por síntese, mas basta examinar o rol dos impostos partilhados para se certificar de

que ela não faz uma simples enumeração *nominal*, ela não arrola cada tributo pelo seu "nomen juris", porém muito mais cientificamente ela sintetiza ou caracteriza o elemento constitutivo de cada um, ou seja, o suporte f*á*tico ou fato gerador.

Vejamos como estão redigidos os artigos da partilha tributária na Constituição:

> "Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre:
> I – importação de mercadorias de procedência estrangeira;
> II – consumo de mercadorias;
> III – produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica;
> IV – renda e proventos de qualquer natureza;
> V – transferência de fundos para o exterior;
> VI – negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal."
>
> "Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre:
> I – propriedade territorial, exceto a urbana;
> II – transmissão de propriedade 'causa mortis';
> III – transmissão de propriedade imobiliária 'inter vivos' e sua incorporação ao capital de sociedades;
> IV – vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual;
> V – exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de cinco por cento 'ad valorem' vedados quaisquer adicionais;
> VI – os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua justiça e os negócios de sua economia."
>
> "Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos parágrafos 2º e 4º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios os impostos:
> I – predial e territorial urbano;
> II – de licença;
> III – de indústrias e profissões;
> IV – sobre diversões públicas;
> V – sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência."

Com exceção dos itens I, II e III do art. 29 que se reportam apenas ao "nomen juris" – imposto predial e territorial urbano de licença e de indústrias e profissões – todos os itens dos arts. 15 e 19, como os demais do art. 29, trazem a especificação do fato gerador do respectivo imposto.

Mais claramente: a Constituição não diz, por exemplo, no art. 15, I, compete à União decretar o *imposto aduaneiro*, mas sim:

> "Compete à União decretar impostos *sobre*:
> I – importação de mercadorias de procedência estrangeira."

No item II não diz *imposto de consumo*, mas... decretar imposto sobre:

> "II — consumo de mercadorias."

Ora, se a caracterização de um imposto, para extremá-lo dos demais, é cientificamente feita pela descrição do seu fato gerador, evidentemente esta é a melhor técnica para solução do problema.

Para ilustrar, vejamos um exemplo: ainda recentemente, na discussão da cobrança do imposto de vendas e consignações sobre a parcela do imposto de consumo, uma sentença sustentou que tendo o Estado-membro autonomia tributária, a lei estadual podia definir o fato gerador do imposto estadual, de modo que ele viesse incidir sobre o imposto de consumo. Eis aí um problema constitucional tributário relevante. No campo dos impostos vinculados, a quem cabe definir o fato gerador? Evidentemente cabe ao poder federal, pois é matéria conflitável e se fosse dado a cada Estado definir o fato gerador, fatalmente iria ocorrer a sobreposição tributária que a partilha constitucional visa impedir. A configuração do fato gerador do imposto discriminado na partilha é uma das formas de delimitação de campo de competência, assunto fundamentalmente constitucional e federal. Veja-se, por exemplo, a questão análoga do exame de constitucionalidade do Decreto-lei n. 915, de 1958, que regulou no território nacional, onde se considera efetuada a venda ou consignação, para os efeitos fiscais. A jurisprudência é hoje pacífica e entre as mais notáveis decisões, hoje amplamente placitadas pelo Supremo Tribunal, podemos citar esta da lavra do extraordinário jurista que é o Desembargador Frederico Marques, nestes termos: "constitucional a legislação federal que delimita as áreas tributárias do imposto de vendas e consignações, no quadro da Federação. Não versam essas leis sobre a tributação propriamente dita, e sim sobre as regras que delimitam no espaço a extensão *do poder tributário* concedido constitucionalmente aos Estados-membros." (*Revista dos Tribunais*, v. 178/872).

Por isso, acertadamente, o projeto do Código Tributário Nacional do art. 25 a 42, como lei federal que deverá ser, procura explicitar o fato gerador de cada imposto de competência privativa da União, dos Estados e dos Municípios, que já está de um modo sintético, configurado em cada item da partilha constitucional.

Os impostos de competência concorrente

Após discriminar os fatos geradores dos impostos que privativamente cabem à União e aos Estados, estabelece a Constituição:

> "Art. 21. A União e os Estados poderão decretar outros tributos além dos que lhes são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluirá o estadual idêntico. Os Estados farão a arrecadação de tais impostos e à medida que ela se efetuar, entregarão vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança."

Inconstitucionalidade por invasão de competência privativa

Já em relação aos impostos deste art. 21, cabe ao respectivo poder tributante a definição de seu fato gerador. A problemática que surge é a de ser encontrado um fato gerador que não seja nenhum daqueles já configurados na discriminação constitucional dos impostos de competência privativa.

Se do exame do novo fato gerador resultar conflito com qualquer um dos já enumerados na partilha, teremos que o novo imposto padece do vício de inconstitucionalidade, por invasão de competência privativa.

Bitributação

Durante os trabalhos de elaboração da atual Constituição Federal, o deputado Baleeiro afirmou ser prática e juridicamente impossível a existência de bitributação (vide *A Constituição Brasileira de 1946*, José Duarte, v. II, p. 57).

Escrevendo agora o verbete "competência concorrente" no *Repertório enciclopédico do direito brasileiro*, no item 6, esclarece:

> "Bitributação – No sistema da Constituição brasileira de 1946, ou o imposto se enquadra num dos casos da competência exclusiva da União, Estado, Município, segundo a enumeração dos arts. 15, 19 e 29, ou é imposto de competência concorrente regulado pelo art. 21. Destarte, juridicamente, não poderá haver bitributação válida. Em caso concreto, o aplicador terá de classificar o imposto: se ele faz duplo emprego com outro reservado à competência diversa, existe pura e simples inconstitucionalidade; se não cabe na classificação dos tipos impositivos dos arts. 15, 19 e 29 é lícito se foi exigido pelo Estado, sem que haja outro idêntico da União; mas padece de inconstitucionalidade se a União já o decretou ou do dia em que vier a decretá-lo e cobrá-lo com observância do art. 141, § 34."

"Data venia" do eminente mestre, como no caso dos impostos concorrentes, a configuração do fato gerador pertence ao próprio poder tributante, é possível que dois Estados criando impostos concorrentes venham alcançar ao mesmo tempo o mesmo fato gerador. Assim, por exemplo, o imposto de transações de nosso Estado, que é um imposto fora da partilha ou de competência concorrente, e o mesmo imposto que hoje também existe no Estado da Guanabara, vier em dada circunstância atingir a mesma transação, onerar duas vezes o mesmo contribuinte, teremos o problema da bitributação, pois nesse caso teremos dois sujeitos titulares da tributação, tributando o mesmo fato imponível e, portanto, dois impostos em conflito.

O princípio de legalidade tributária e o problema da apuração dessa vinculação

Além do princípio de legalidade estabelecido no § 2º do art. 141 da Constituição, segundo o qual "ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei", o § 34 do mesmo artigo especificamente estatui: "Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça".

Aí está o princípio de vinculação da obrigação fiscal a texto de lei.

Qual será o meio técnico jurídico para se alcançar essa vinculação legal da imposição tributária?

O meio é a determinação dos elementos do fato gerador que devem estar descritos na lei tributária e concomitantemente ocorrendo na realidade. É somente com a ocorrência do fato previamente descrito que vão resultar as consequências jurídicas. Somente assim é que pode nascer a obrigação tributária. A realização do fato gerador é que cria entre o Estado e o súdito a relação jurídica, que é uma relação obrigacional de Direito Público. A apuração desse direito de crédito é feita tecnicamente, por meio do lançamento.

Que vem a ser o lançamento?

É um procedimento que visa configurar o crédito tributário. Ele não cria, não altera nem extingue a obrigação tributária. Ele apenas declara, ele apenas tem função de dar certeza e liquidez ao direito creditório. A lei descreve em abstrato os fatos suscetíveis da incidência, o lançamento vai perquirir a ocorrência dos fatos e apreciá-los em face da lei, para tirar as consequências da realização desses fatos perante a lei e assim individualizar a obrigação.

A função do lançamento é, pois, a da apuração do "an debeatur" (se devido, elemento da certeza) e do "quantum debeatur" (quantia devida, elemento da liquidez).

Quem quer que examine a casuística fiscal, poderá constatar que do ponto de vista da prática, a mais ampla problemática fiscal gira em torno do procedimento de lançamento. E isto é compreensível, pois toda e qualquer obrigação tributária, para ser cumprida, tem de ser primeiramente acertada (eis como é expressiva no caso, a palavra lançamento dos italianos: "accertamento"). O lançamento é uma *condição* para o cumprimento da obrigação tributária.

Assim, se tivermos em conta os três tipos de lançamentos:

> Autolançamento – o próprio contribuinte opera o lançamento para recolhimento do imposto e fica sujeito ao controle genérico de fiscalização (a falta é apurada por meio de lavratura de auto de infração, cabendo defesa ao contribuinte).
>
> Lançamento oficial – a Administração Pública opera por si o lançamento e expede aviso de cobrança (tem o contribuinte faculdade de apresentar reclamação).
>
> Lançamento misto – o contribuinte presta informações e a administração procede ao lançamento, expedindo-lhe aviso de cobrança (tem o contribuinte a faculdade de apresentar reclamação).

Podemos ver que tanto os contribuintes quando cumprem os autolançamentos, se defendem ou reclamam; a administração ativa quando fiscaliza ou opera os lançamentos; a administração judicante quando julga os autos de infração, reclamações ou recursos e mesmo o Poder Judiciário quando executa as dívidas fiscais ou aprecia causas tributárias, exercendo a sua função de controle de legalidade dos atos administrativos, estão quase sempre lidando com problemas de

lançamento. O Poder Judiciário, especialmente, não tem a função lançadora, que é uma atividade tipicamente de administração, mas como o lançamento é um procedimento regulado por lei e, portanto, um instituto jurídico, embora direito de natureza instrumental, entretanto o próprio procedimento de lançamento constitui direito subjetivo das partes e cabe ao Poder Judiciário julgar inclusive a regularidade do lançamento, exercendo assim controle de legalidade, podendo anulá-lo ou não, total ou parcialmente. E, embora o ato de lançamento não seja função judicial, entretanto, para exame do próprio mérito, sendo o lançamento também uma operação lógica, muitas vezes o juiz se vê obrigado a rever o ato para lhe encontrar os vícios de legalidade. O estudo do lançamento, pois, é do mais alto alcance na problemática tributária.

Incidência, não incidência, isenção e imunidade

Uma das principais funções da doutrina jurídica é a elaboração de conceitos ou categorias que facilitem e orientem a interpretação e aplicação das leis. Evidentemente, no campo jurídico, quando os conceitos ou categorias se encontram configurados em textos expressos ou resultam da conjugação de várias disposições, temos os institutos jurídicos. Há, entretanto, conceitos que não estando integralmente elaborados em leis, resultam de disposições implícitas ou do sistema.

Entre nós, por exemplo, se examinarmos os repertórios de jurisprudência fiscal, podemos constatar que há grande confusão entre os conceitos de não incidência, isenção e imunidade. Em palestra pronunciada em 1948 e que se encontra publicada na *Revista de Direito Administrativo*, v. 16, páginas 350/359, já tivemos oportunidade de chamar atenção para o problema.

O projeto do Código Tributário publicado no *Diário do Congresso*, de 7 de setembro de 1954, trouxe a definição da imunidade (art. 5º) e da isenção (art. 141), mas como já dissemos, infelizmente ele não tem sido utilizado nem sequer como preciosa fonte de estudo jurídico tributário que representa.

Passemos, pois, a estudar esses conceitos, que são da mais larga e útil aplicação na solução de muitos problemas fiscais.

Incidência – é o fato de o objeto estar abrangido pelo campo de tributação. Tecnicamente se diz que é *a ocorrência do fato gerador do tributo*.

*N*ão incidência – é o inverso, isto é, o fato de o objeto se encontrar fora dos limites do campo tributário.

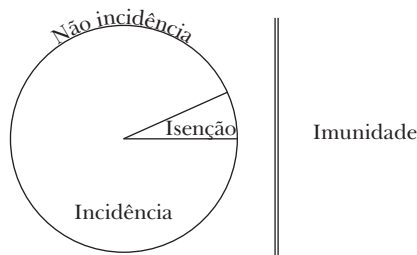
Isenção – é a dispensa do tributo devido, feita por disposição expressa da lei e por isso mesmo excepcional. A isenção é um favor fiscal, que retira o objeto do campo da incidência. Por isso só se pode isentar o que esteja "a priori" tributado. Somente pode isentar quem tenha poder para criar o tributo, pois é uma dispensa da obrigação de pagar. O projeto de Código Tributário Nacional prevê:

> "Art. 141. Isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo devido."

Imunidade – é instituto mais amplo que o da isenção, porque enquanto a isenção é uma dispensa do pagamento de um tributo devido, a imunidade é um obstáculo ao próprio nascimento da obrigação tributária. Como a imunidade é um

obstáculo à própria imposição, portanto uma restrição à capacidade de tributar que é outorgada pela Constituição, a imunidade é, de regra, instituída pela Constituição. O projeto assim menciona o seu efeito:

> "Art. 5º A imunidade tributária exclui o nascimento da obrigação tributária principal relativa aos tributos nela compreendidos."

Apenas para clareza, costumamos representar graficamente assim esses campos tributários:

A isenção, sendo uma dispensa do imposto devido, é uma parte liberada do campo da incidência, que poderá ser aumentada ou diminuída, pela lei, dentro do campo da incidência. O campo da incidência poderá ser ampliado pela lei, de modo a abranger mais fatos do campo da não incidência, entretanto, nunca poderá transpor a barreira da imunidade, pois lhe falta poder para tributar o campo imune.

Em face da natureza jurídica da obrigação tributária, é de grande alcance a distinção dessas figuras, pois quase todo o problema da casuística fiscal gira em torno de se saber se ocorre ou não a incidência, se ocorrida a incidência, se existe ou não isenção. Também é preciso notar que sendo a obrigação fiscal "ex lege", de natureza pública, não é permitido por meio de interpretação a ampliação ou redução do campo da incidência. A interpretação é estrita no que se refere à alteração, criação ou extinção da obrigação tributária. Como a isenção também é vinculada, igualmente não se pode julgar isenta uma pessoa ou objeto, fora dos termos estritos da lei.

A falta de conhecimento de noções como essas, no entanto, tem levado a erros de apreciação e mesmo de julgamento. Assim, por exemplo, é comum ouvir-se ou ler-se confusão entre "isento" e "não tributado" ou "imune" e essa confusão tem levado a erros de legislação, de interpretação e de aplicação das leis tributárias e que devem ser evitados.

Princípios, Institutos e Sistemática do Direito Tributário[1]

1. Legislação tributária e Direito Tributário

Vamos estudar o fenômeno da tributação do ponto de vista normativo, isto é, sob o prisma do Direito.

Tratando-se de um trabalho para os estudantes de direito, queremos esclarecer o seguinte: se fizermos um estudo apenas da legislação tributária, examinando os dispositivos legais da atualidade, poderemos fazer um curso prático, puramente técnico, que sem dúvida auxiliará a compreensão da legislação vigente, mas quando o estudante deixar a Faculdade, modificada a legislação, não terá, apenas com esse estudo empírico, adquirido conhecimento para solucionar os problemas fiscais, em face de novos textos.

Nisto exatamente reside a diferença em se estudar a "legislação tributária" e se estudar o "Direito Tributário".

O quadro da legislação tributária não contém todos os elementos do Direito Tributário. Para ser interpretada juridicamente a legislação tributária, em dado momento, será sempre necessário o concurso de outros elementos mais estáveis, científicos, como os princípios e institutos do sistema jurídico tributário.

Vamos assim estudar o campo jurídico específico da tributação.

Mas repare-se bem: o campo *jurídico* – o Direito Tributário – e não todo o campo científico da tributação, pois como ressalta Fürst em recente trabalho publicado na Alemanha:

> "Os tributos – o mais importante meio para o fornecimento das receitas, com que a União, os Estados e as Comunas executam suas funções necessárias – são objeto de estudo de três disciplinas: (no quadro da economia nacional) da *Ciência das Finanças* ('Finanzwissenshaft'), do *Direito Tributário* ('Steuerrecht')

[1] O presente trabalho constitui o Capítulo Primeiro da Introdução do livro *Instituições de Direito Tributário*, de autoria do Professor Ruy Barbosa Nogueira, cuja obra será brevemente publicada pela editora Revista dos Tribunais.

> e da *Economia da Empresa* (‘Betriebswirtschaftslehre’) – Teoria da Economia do Estabelecimento).
> A Ciência das Finanças, como a mais antiga disciplina que se preocupa com os tributos, pesquisa, de um lado, as finalidades fiscais que os tributos possam alcançar e de outro, os efeitos econômicos da tributação na coletividade.
> Dentro da Ciência Jurídica encontramos o Direito Tributário (uma parte do Direito Financeiro), que é o conjunto das normas de direito que disciplinam e realizam as pretensões fiscais do credor tributário perante os devedores dos tributos.
> A Economia (tributária) da Empresa ocupa-se dos efeitos da ação recíproca entre empresa e tributos. Suas duas atribuições são:
> Examinar até que ponto as elaborações do Direito Tributário estão de acordo com a ordem de ideias da economia da empresa e investigar qual influência tem a tributação sobre a vida da empresa – por exemplo sobre os custos aziendais.”[2]

Todavia, estudar o campo específico do Direito Tributário não significa fazer um estudo estanque, pois embora cada ciência ou mesmo cada ramo científico tenha um objeto próprio, iremos mais adiante ver que, não raro, dentro da interdependência dos ramos e mesmo das várias ciências – pois todas têm o objetivo de pesquisa da verdade – teremos que nos abeberar em muitas fontes, e isto já será no campo das relações das ciências.

Entretanto, para o que desejamos chamar a atenção do estudante, neste introito, é para o aspecto de que o estudo de caráter científico deste ramo reside no alcance e compreensão dos princípios e institutos e não apenas no simples exame da legislação.

2. O conhecimento científico

É hábito fazer-se um paralelo entre o estudo das ciências humanas e o das ciências naturais, evidenciando-se que não estão no mesmo estágio de evolução.

As ciências da natureza, também qualificadas como ciências exatas, sobretudo quando se trata das ciências da matéria (astronomia, física, química), têm por objeto definir e classificar os fenômenos, formulando leis que exprimem, sob fórmulas matemáticas, para as mais elaboradas ciências, as relações constantes entre esses fenômenos.

As ciências humanas, também chamadas sociais, têm igualmente a função de descobrir estas relações perseverantes, e elaborar fórmulas gerais que possam abranger e explicar a diversidade das aparências dos fenômenos que elas estudam.

Entretanto, na ciência social não é possível a formulação de princípios com caráter de leis imutáveis, leis matemáticas. O seu trabalho é uma tentativa de

---

[2] Professor Reinmar Fürst, “Die Steuern Als Objekt Betriebswirtschaftlicher Forschung”. Trabalho publicado na coletânea “Von Der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze”, dirigida pelo Professor Günter Felix. Stuttgart, 1958, p. 87.

classificação, de sistematização dos fatos para entre eles estabelecer ou descobrir os liames, as relações fundamentais[3].

As ciências, para melhor satisfazerem a mente humana, metodizam sempre a realidade, sintetizam a realidade, construindo categorias classificadoras ou conceitos sistematizadores. Daí o método científico ser aquele segundo o qual podemos partir do objeto e chegar ao conceito ou deste descermos ao objeto.

É fundamental, porém, que a elaboração científica tenha por objeto os fatos ou fenômenos, pois a função da ciência ou teoria é classificá-los e explicá-los.

A construção puramente teórica, sem base nos fatos, não passaria de uma logomaquia; mas, também, sem as teorias, os fatos ou fenômenos vistos desordenadamente na sua imensidão, seriam ininteligíveis.

Daí a necessidade metodológica que a mente humana tem, da *teorização da realidade*.

3. O Direito Tributário como ciência

O Direito é uma ciência. O Direito Tributário um ramo científico, se não vejamos:

1) Se nós observarmos, de um primeiro ponto de vista, o Direito Tributário como uma descrição da legislação fiscal de um determinado país, mesmo assim vamos constatar que para isso ele formula definições, faz classificações e elabora conceitos que constituem os primeiros passos do conhecimento científico. Nessa sua função classificadora, ele é uma *ciência de sistematização*.

2) Se nós observarmos o trabalho do jurista, seja escritor, professor, magistrado, advogado ou funcionário, vamos verificar que para bem compreender e aplicar o sistema jurídico, ele tem de investigar e interpretar as fontes materiais (fatos jurídicos) e as fontes formais (atos jurídicos).

A interpretação compreende processos lógicos para extrair as consequências do sistema. Utiliza-se de métodos de comparação. A investigação da verdade jurídica é feita por métodos e *procedimentos* específicos do campo jurídico. Assim temos ainda o direito como uma *ciência de interpretação* e nesse campo é uma ciência aplicada, pois vai fazer aplicação do texto abstrato às necessidades da prática.

Sobretudo no campo da interpretação, mais adiante teremos oportunidade de verificar que, em razão da peculiaridade do *fato fiscal* há intricados problemas de interpretação, cuja solução cabe ao Direito Tributário.

3) A ciência do direito não compreende apenas o *conhecimento e a interpretação* da legislação, mas ela é *ciência de elaboração* da *lei*.

Ela abrange tanto os problemas de forma ou técnica da redação como também os do conteúdo a elaborar, em função dos fins a serem atingidos. O jurista não tem, pois, apenas a missão de conhecer e aplicar a lei, mas também a de fazer juízos de valor, criticar, sugerir ou aconselhar "de lege ferenda". Exatamente nesse campo é que iremos encontrar a doutrina como fonte indireta do direito.

---

[3] Cf. Lucien Mehl, *Science et technique fiscales*. Paris, 1959, tomo I, p. 3.

Mas, ainda para elaborar as regras do Direito, o jurista tem que aplicar princípios gerais que muitas vezes se apoiam em fundamentos filosóficos, éticos ou políticos, sem perder de vista os resultados da prática e as exigências da técnica[4].

Por isso, o Direito Tributário, embora cuide da relação entre Fisco e Contribuinte, está sujeito a princípios mais gerais, que não decorrem apenas da *face fiscal* do Estado, mas de valores maiores, como os da salvaguarda de prerrogativas do Estado, da Sociedade e das próprias garantias outorgadas às pessoas.

Tudo isto vai contribuir para que a natureza da relação entre Fisco e Contribuinte, *não seja uma simples relação de poder*, sob o mando arbitrário do Estado, mas uma *relação jurídica*, isto é, uma relação regulada cientificamente pela norma, que equilibra os direitos e obrigações recíprocos, entre Fisco e Contribuinte.

4. O Direito Tributário e sua compreensão

Para atingir a sua finalidade de promover o bem comum, o Estado exerce funções, para cujo custeio precisa de recursos financeiros ou receitas. As receitas do Estado provêm de atividades econômico-privadas dos entes públicos, de empréstimos, de monopólios, e sobretudo da *imposição tributária*.

O direito de imposição tributária do Estado decorre do seu poder de império, pelo qual pode fazer "derivar" para seus cofres, uma parcela do patrimônio de seus súditos, as chamadas "receitas derivadas" ou tributos, que se dividem em impostos, taxas e contribuições.

Tanto o Estado ao "exigir", como a pessoa sob a sua jurisdição ao "contribuir", devem obedecer a determinadas regras, cujo conjunto constitui o "Direito Tributário" também chamado "Direito Fiscal".

O Direito Tributário cria e disciplina assim relações jurídicas entre o Estado na sua qualidade de Fisco e as pessoas sujeitas à imposição e que se denominam contribuintes.

Se para obter esses meios o Fisco efetuasse arrecadações arbitrárias de bens junto às pessoas, escolhidas ao acaso, não se poderia falar de um *Direito* Tributário. A característica de uma imposição sob os princípios do *Estado* de *Direito* está exatamente na disciplina da obrigação tributária por meio da *norma jurídica*. A lei outorga ao Estado a pretensão ou direito de exigir de quem está submetido à norma uma prestação pecuniária que chamamos de tributo, resultante do poder de tributar.

O Direito Tributário é assim um direito de levantamento pecuniário entre os *súditos*, porém disciplinado sobre a base dos princípios do Estado de Direito[5].

Para maior facilidade didática podemos assim resumir: *O Direito Tributário é a disciplina da relação entre Fisco e Contribuinte, resultante da imposição, arrecadação e fiscalização dos impostos, taxas e contribuições*.

---

[4] Lucien Mehl, op. cit., p. 10.

[5] Cf. Albert Hensel, Steuerrecht. 3. ed. Springer, Berlim, 1933, p. 3. Esta sua obra é o vol. XXVIII da *Enzyclopaedie der Rechts-und Staatswissenschaft*.

5. Importância e autonomia do Direito Tributário

Foi especialmente depois da guerra de 1914-1918, que o Direito Tributário veio a alcançar a situação de disciplina autônoma, pelo conteúdo e pela forma, que hoje incontestavelmente possui.

A grande elaboração sistemática coube sobretudo aos escritores alemães e para isso também foi relevante a instituição da Corte Financeira do Reich ("Reichsfinanzhof"), que como órgão altamente especializado tem produzido até hoje (atualmente com a denominação de Corte Financeira Federal – "Bundesfinanzhof") grande trabalho jurisprudencial, mas ainda a promulgação naquele país, em 1919, do famoso Código Tributário Nacional ("Reichsabgabenordnung"), que é, sem dúvida, no gênero, o mais perfeito diploma tributário já elaborado[6].

Hoje a elaboração jurídica tributária chegou a tal ponto que temos inúmeros trabalhos sobre a evolução dos sistemas tributários, feitos por órgãos internacionais como a ONU, a IFA etc.

A IFA – "International Fiscal Association" – com sede em Haia, promove ainda congressos anuais de Direito Tributário, cujos relatórios têm sido publicados, com resumos em vários idiomas[7]. Também edita uma revista bimensal[8], que além de trabalhos doutrinários, legislação e jurisprudência, divulga a bibliografia tributária surgida nos diferentes países. No Brasil temos o Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, a ela filiado.

Também Faculdades de Direito há, como a "Harvard Law School" nos EE.UU., que mantêm não apenas o estudo sobre tributação mas até desenvolve um "International Program in Taxation", e está publicando a *World Tax Series* com um volume sobre a tributação nacional de cada país.

A França, acompanhando a evolução do Direito Fiscal ou Tributário, abandonou a sua antiga posição, que era de lecionar "Science et Législation Financières" e pela reforma de 1954, no currículo "Licence" acrescentou e separou: no segundo ano "Institutions Financières", no terceiro "Science et Technique Fiscales", no quarto ano "Economie Financière", tal a importância de que se reveste o fenômeno financeiro, especialmente no seu aspecto fiscal ou tributário.

Na Itália há cadeiras de "Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze", mas há faculdades que já destacaram e lecionam "Diritto Tributario", sendo certo que na Alemanha há cadeira específica de "Steuerrecht" (Direito do Imposto).

É preciso entretanto não se esquecer que estamos falando do Direito Tributário como um *ramo* científico autônomo e que portanto pertence à árvore do Direito.

---

6 Referimo-nos à "Reichsabganordnung" no seu texto original, elaborado sob a democrática Constituição de Weimar, pelo grande jurista do Direito Tributário, Eno Becker, e antes de qualquer modificação por ideologias políticas. Atualmente vige o texto escoimado das alterações ideológicas.

7 *Cahiers de Droit Fiscal International* (*Studies in International Fiscal Law*), que já publicou até o volume 45, de 1961.

8 *Bulletin for International Fiscal Documentation – Bulletin de Documentacion Fiscale Internationale*. Amsterdam, Órgão oficial da IFA.

Não há dúvida que o Direito Tributário é uma parte do Direito Financeiro, que por sua vez pertence ao Direito Administrativo, como este, de modo geral, ao Direito Constitucional.

A atividade financeira do Estado, quando reduzida à categoria jurídica ou submetida à metodologia da Ciência Jurídica, assume o aspecto de Direito Financeiro: é uma ciência jurídica.

Assim, o Direito Financeiro abrange tudo quanto na vida financeira do Estado seja suscetível de consideração jurídica.

O Direito Financeiro é, pois, o ordenamento jurídico das atividades financeiras do Estado, as quais compreendem a despesa, a receita, o crédito público e o orçamento.

O Professor Gustavo Ingrosso, em sua obra *Istituzioni di diritto finanziario*, distribui a matéria objeto de estudo do Direito Financeiro em oito partes, dentre as quais estão as "entradas de direito público (ou receita tributária), ressaltando que apenas sobre essa matéria que é objeto do *Direito Tributário* é copiosa a literatura e que todas as restantes sete partes em que ele divide o estudo do Direito Financeiro, têm sido apenas objeto de estudo da "Contabilidade do Estado" (o balanço, os contratos, o patrimônio, a despesa, a prestação de contas geral, a responsabilidade).

A nosso ver, isso acontece exatamente porque o Direito Tributário é, por assim dizer, o campo mais tipicamente jurídico do Direito Financeiro e o de maior fricção entre os direitos e as obrigações do Estado e dos indivíduos.

As próprias *Instituições* de Ingrosso, publicadas em três volumes, sobre todo o campo do Direito Financeiro, são uma prova, pois o volume 2º, que trata do Direito Tributário, supera em muitas páginas a soma dos outros dois[9].

Como muito bem acentuou Pugliese, "O Direito Tributário constitui a parte mais importante do Direito Financeiro, por ter como objeto o estudo de todas as relações jurídicas ativas e passivas que dimanam do fenômeno da tributação, com o qual se ligam interesses essenciais do Estado e dos cidadãos."[10]

Falando exatamente sobre o tema do ensino do *Direito Tributário*, o conhecido Professor italiano Dino Jarach, da escola de Griziottti, e que há muito vem lecionando na Argentina, sustenta:

> "Ainda os autores que afirmam que se deve falar de Direito Financeiro e que o Direito Tributário é só uma parte daquele, na prática, quando tratam do Direito Financeiro, depois de um exame preliminar da matéria, o único que examinam e aprofundam, em definitivo, é o Direito Tributário. Esta é a prova positiva de que o Direito Financeiro, como matéria jurídica em geral, não é suscetível de ser estudado de forma unitária.

---

9 Cf. Gustavo Ingrosso, *Istituzioni di diritto finanziario*. Napoli: Jovene, 1935. v. I, 384 páginas, v. II, 1937, 835 páginas, v. III, 1946, 312 páginas.

10 Mário Pugliese, *Instituciones de derecho financiero* – derecho tributário. Trad. de José Silva. México: Fondo de Cultura Economica, p. 18.

> Os ensinamentos em matéria de Direito Financeiro do malogrado professor italiano Pugliese, que ocupou a cátedra universitária em Córdoba e em Buenos Aires, e que foram traduzidos para o espanhol pelo Fundo de Cultura do México e tiveram uma influência decisiva no Código Fiscal dos Estados Unidos do México, intitulam-se 'Instituciones de Derecho Financiero'; porém tratam unicamente do Direito Tributário.
> O Dr. Giuliani Fonrouge, entre nós, sustenta também que a matéria científica da qual se deve falar e se deve estudar nas Faculdades é o Direito Financeiro; porém em todas as suas obras o que trata é Direito Tributário e não Financeiro.
> Poderia seguir a série de exemplos, remontando-me, inclusive, à obra que é quase a primeira aparecida entre os trabalhos científicos desta matéria, a do jurista austríaco Von Myrbach Rheinfeld, publicada em 1910 e traduzida também para o francês – 'Elementos de Direito Financeiro'. Naturalmente, o que na realidade trata é Direito Tributário.
> Tudo isto me induz a afirmar que, cientificamente temos que nos limitar a este Direito Tributário, e quando digo nos limitar, talvez possa parecer paradóxico, porque é uma matéria tão ampla, com tantos ramos, que não constitui por certo limitação tratar-se somente dela em um curso universitário ou para graduados."[11]

A importância cada vez maior do Direito Tributário está na ordem direta da contínua ampliação do campo de ação do Estado Moderno, pois com o alargamento incessante das funções do Estado, também paralelamente vão crescendo as tributações. Isto reclama a máxima elaboração do Direito Tributário, não apenas como instrumento da técnica tributária, mas especialmente tendo em vista o contínuo desenvolvimento do Direito Tributário paralelo ao constitucionalismo. Acrescente-se ainda à sua alta função de regulador dos direitos e obrigações entre o Estado como Fisco e os cidadãos como contribuintes, na preservação das garantias tributárias recíprocas, a crescente utilização dos impostos com efeitos regulatórios ("Police Power" – "Ordnungsteurn" – Impostos extrafiscais[12]).

Também tendo-se em vista o grau de importância do conteúdo do Direito Tributário é que surge a cogitação de ser estudado de modo especial, ou como um ramo autônomo.

Quais serão os motivos que autorizam o estudo como ramo jurídico autônomo?

No campo das ciências jurídicas, como, aliás, em todos os domínios científicos, tem-se mesmo verificado uma contínua formação de novas disciplinas, verdadeiras especializações, ora por motivo puramente didático, ora por motivo de ordem científica.

---

[11] Dr. Dino Jarach, *Curso superior de derecho tributário*. Buenos Aires: Cima, 1957. v. I, p. 11/12.

[12] Vejam-se como exemplos, os recentes casos da reforma agrária por meio do imposto territorial rural, primeiro no Estado de São Paulo e agora no projeto federal. Sobre esse tema, vide adiante, em paralelo, o poder de tributar e o poder de regular.

Toda vez que uma parte do Direito passa a ser estudada autonomamente, por necessidade científica, por diferenciação de princípios, é que podemos realmente falar de uma disciplina nova, porque existe uma matéria a ser estudada por métodos próprios, constituindo então um sistema de normas jurídicas regido por princípios diferentes dos princípios que regulam outros sistemas de normas. Isto já ocorreu com o Direito Constitucional; o Direito Administrativo; o Direito Financeiro; o Direito Penal; o Direito do Trabalho etc.

Todos eles têm um certo número de *princípios específicos*, só aplicáveis dentro de cada ramo, de tal forma que a aplicação de um princípio específico de um, dentro de outro ramo, conduziria a soluções errôneas.

Já a separação por motivo puramente didático não pode ser considerada verdadeira autonomia, porque ela não é feita em razão de princípios específicos.

Assim, por exemplo, a divisão do Direito Civil em direito de família, direito das coisas, direito das obrigações, direito das sucessões dentro do Direito Civil, é feita apenas por motivo prático, metodológico ou didático, pois são todos eles regidos pelos mesmos princípios do Direito Civil. Cientificamente autônomo é o Direito Civil. O direito de família, o direito das coisas, o direito das obrigações e o direito das sucessões são apenas divisões metodológicas ou didáticas, dentro do Direito Civil.

Nessa mesma ordem de ideias, temos que o Direito Financeiro, por ter princípios específicos, constitui um ramo jurídico didaticamente autônomo do Direito Administrativo e do Direito Constitucional, mas cientificamente autônomo dos demais ramos.

Assim também o Direito Tributário, é didaticamente autônomo do Financeiro, do Direito Administrativo, do Direito Constitucional, e cientificamente autônomo dos demais ramos.

O fato de ser ramo autônomo não impede que mantenha relações com os demais, dentro da interdependência das ciências, como veremos mais adiante.

6. Autonomia em nossa Constituição, princípios e institutos

Verifiquemos, pois, se o Direito Tributário, como parte do Direito Financeiro, tem princípios próprios que exijam ser ele considerado cientificamente ramo autônomo do Direito, isto é, *objeto de estudo especial*.

O problema da autonomia do Direito Tributário foi bastante discutido, especialmente na França, onde é conhecida a polêmica entre os Professores Trotabas e Geny[13].

Entre nós, entretanto, os princípios que regem a tributação estão bem mais acentuados e erigidos em normas peculiares pela própria Constituição.

---

[13] Vide o artigo de François Geny publicado em tradução na *Revista de Direito Administrativo* v. 20, p. 6/31, sob o título O particularismo do direito fiscal e na mesma *Revista* v. 26, p. 34/59, o artigo de Louis Trotabas, Ensaio sobre o direito fiscal.

O Direito Tributário está destacado constitucionalmente, pois nosso Estatuto Magno dá competência à União, ao lado da de legislar sobre direito civil, comercial, penal etc., a de legislar sobre "normas gerais de direito financeiro" (art. 5º, n. XV, "a" e "b"), quando é certo que o Direito Tributário é parte do Direito Financeiro. Aliás, em obediência a esse dispositivo o Governo Federal, por intermédio do Ministro da Fazenda, nomeou uma Comissão Especial que elaborou um projeto de *Código Tributário Nacional*[14]. O Poder Executivo apresentou-o ao Congresso Nacional, sob Projeto n. 4.834, de 1954, que institui o Código Tributário Nacional, onde atualmente se encontra em tramitação[15].

Dentre os vários princípios *tributários* erigidos em norma pela Constituição, podemos ressaltar como exemplos de princípios absolutamente peculiares deste ramo do Direito, o da legalidade da tributação (art. 141, § 34); o da anualidade do tributo, isto é, da autorização orçamentária anual, ressalvados o imposto aduaneiro e o imposto lançado por motivo de guerra (art. 141, § 34); o da capacidade contributiva (art. 202); o da uniformidade dos tributos federais em todo o país (art. 17); certas imunidades com finalidades específicas (art. 15, § 5º; art. 31, n. V, "a", "b" e "c'; art. 27; art. 203); a uniformidade do imposto de vendas e consignações, quanto à procedência e destino das mercadorias (art. 19, § 5º); a proibição aos Estados e Municípios de estabelecerem diferença tributária, em razão da procedência, entre bens de qualquer natureza (art. 32) e outros.

Mas, a não bastarem os *princípios específicos*, tem ainda o Direito Tributário uma série de *institutos jurídicos próprios*.

Que se entende por "instituto jurídico"?

As disposições do direito objetivo nada mais são que comandos, ordenações normativas, procurando regular relações de fato.

Acontece, porém, que uma dada situação ou relação de fato carece às vezes de várias disposições legais para poder ser integralmente regulada. Embora essas disposições possam estar esparsas em várias leis ou regulamentos, elas guardam afinidade, entrelaçam-se e se completam no escopo comum de regular o mesmo objeto material. São exatamente as normas girando em torno da mesma causa de fato, ou melhor, visando regular as mesmas relações humanas, que formam um todo lógico, denominado *Instituto*. Podemos, pois, dizer que o *instituto jurídico é a cobertura da relação de fato, pelas normas objetivas do direito*.

Dentre os vários institutos jurídico-tributários que serão objeto de estudo neste curso de Instituições de Direito Tributário, podemos desde já citar a relação jurídica tributária, o estatuto do contribuinte, o fato gerador do tributo, a personalidade tributária (Fisco, contribuinte e substituto), o lançamento, a consulta fiscal, a solidariedade tributária, a declaração fiscal, as instâncias e tribunais fis-

---

[14] Em volume de 547 páginas o Ministério da Fazenda editou, em 1954, os *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*.

[15] O projeto encontra-se publicado de página 6.071 a página 6.082, no *Diário do Congresso Nacional*, seção I, de 7 de setembro de 1954.

cais, o executivo fiscal etc., todos eles com características próprias e regidos por princípios diferentes dos princípios dos demais ramos do Direito. Não poderiam, por exemplo, ser estudados do ponto de vista do Direito Civil, nem poderiam ser aplicadas a esses institutos, as regras do Direito Civil.

Portanto, possuindo um corpo próprio de regras orientadas por vários princípios específicos, constitui o Direito Tributário, científica e metodologicamente, um *ramo* jurídico autônomo.

Rafael Bielsa[16], acentua bem que essa autonomia no sistema argentino tem maior fundamento que nos sistemas europeus, exatamente em razão dos princípios constitucionais que aí regem a tributação, e que, como vimos, também é o caso brasileiro.

Esta questão da autonomia não deve ser entendida de modo extremado; a autonomia é no sentido de *ramo autônomo*. O Direito é uno, uma só árvore. O que é necessário ressaltar e tem muita importância prática é que o Direito Tributário possui muitos princípios e institutos próprios, não devendo o jurista procurar resolver as questões tributárias por princípios inaplicáveis, ou institutos de outros ramos, *inadequados à natureza e finalidade do Direito Tributário*.

É preciso não confundir as hipóteses em que o Direito Tributário se serve de figuras jurídicas pertencentes a outros ramos do Direito apenas como suporte da incidência, como momento para a tributação, porque aí não significa que desapareça a autonomia do Direito Tributário, mas o que ocorre é apenas uma relação dele com os outros ramos; nessas hipóteses ele estará apenas atingindo categorias de outros ramos do direito como *atos tributáveis* (como exemplo, a Lei do Selo Federal tributa *a hipoteca, a letra de câmbio*, que são respectivamente figuras do Direito Civil e do Direito Comercial), da mesma forma que ao atingir uma mercadoria, um bem material, uma riqueza, não estará se confundindo com a Economia, mas apenas entrando em relação com essa outra ciência, ou seja, tributando figuras econômicas.

Haverá hipóteses em que o Direito Tributário apenas e tão só tributará esses institutos tal como já vêm configurados em seu próprio ramo e outros em que, aplicando princípios específicos e dentro das limitações constitucionais, chega a alterá-los. Na primeira hipótese correrá mera relação; na segunda ele estará transformando aquelas categorias em institutos de Direito Tributário, e nesse caso afirmando a sua autonomia. No primeiro caso ocorrerá mera receptividade do Direito Tributário de institutos já configurados nos outros ramos e no seguinte a modelação de institutos segundo a feição ou necessidade do Direito Tributário.

Isto não quer dizer que ele não seja autônomo, pois, como vimos, não há necessidade de que todos os institutos e princípios sejam específicos, bastará um certo número. Aliás, nenhum ramo do Direito (por isso mesmo são *ramos*), se utiliza somente de princípios próprios; há princípios jurídicos aplicáveis indistinta-

---

[16] *Estudos de Derecho Publico,* vol. II – "Derecho Fiscal". Buenos Aires: 1951, p. 54 e segs.

mente a todos os ramos do Direito, como aliás o são os da Teoria Geral do Direito e os princípios universais que constituem a Filosofia do Direito.

7. Sistemática jurídica do Direito Tributário

Cada ciência tem seu objeto próprio. O objeto pode ser *material* e *formal*. O que distingue uma ciência da outra é o seu objeto formal, que é a maneira pela qual ela estuda o objeto material: é o seu método ou sistema.

A mesma realidade pode ser objeto de estudo de mais de uma ciência e cada uma o estudará sob feições diferentes, empregando, por isso mesmo, sistemas ou métodos distintos[17]. Veja-se como exemplo o caso dos tributos, estudados pela Ciência das Finanças, pelo Direito Tributário e pela Economia da Empresa, também chamada Economia Aziendal.

Cada sistema científico deve adaptar-se à sua matéria, ao seu objeto material, de tal modo que faça ressaltar com clareza as características. Esta finalidade ou síntese deve ser conseguida pela formulação dos *conceitos e relações fundamentais* (características comuns).

O sistema deve não só tornar possível um resumo geral de uma determinada matéria, mas também ser capaz de apresentar, em relação a essa mesma matéria, uma compreensão integral.

A reunião das finalidades em cada sistemática exclui o caráter apriorístico, isto é, torna-a comprovada e facilita ainda mais a rápida apreensão e compreensão da matéria.

Tratando-se aqui de um curso de Direito Tributário, para que seja feita uma exposição cientificamente sistemática, devemos dirigi-la no sentido de indicar as *linhas fundamentais comuns* contidas nas leis e princípios tributários.

É o que procuraremos fazer, agrupando características.

A finalidade da exposição sistemática não é a de reproduzir o conteúdo das diferentes leis, mas antes abrir caminho para sua compreensão[18].

Vamos dar, pois, nesta Primeira Parte do Curso, um resumo ou quadro do sistema jurídico do Direito Tributário para fixar já uma *compreensão sintética*. Este resumo será desenvolvido na segunda parte deste compêndio:

I. Direito Tributário Constitucional

Relembremos que a característica fundamental do Direito Tributário é ser um levantamento de recursos para o Estado, porém submetido aos princípios do Estado de Direito ("Staatsrecht") e, portanto, por meio da *norma jurídica*. Se a tributação fosse feita sem obedecer a esse princípio fundamental, não poderíamos falar em Direito Tributário.

Os princípios jurídicos tributários fundamentais e comuns, aplicáveis à União, ao Distrito Federal, aos Estados, aos Territórios como aos Municípios, em

---

[17] Cf. Professor Miguel Reale, *Filosofia do direito*, v. I, p. 84 e 86.

[18] Cf. Albert Hensel, *Steurrecht*. 3. ed. Springer, Berlim, 1933, p. 3.

nosso Estado Constitucional Federativo, vamos encontrar em primeiro lugar, num quadro verdadeiramente claro dentro da Constituição Federal. Esses princípios constitucionais da tributação mostram que o Direito Tributário conserva, nos seus traços principais, o caráter que conquistou no seu secular desenvolvimento paralelo ao constitucionalismo.

Ao *Direito Tributário Constitucional*, cabe expor o conteúdo e alcance do próprio *poder de tributar*, da *partilha tributária* no Estado Federativo, como dos fundamentos das demais instituições tributárias constitucionais.

II. Direito Tributário substantivo ou material

Ressaltemos agora, dentre os princípios constitucionais, este dirigido tanto ao legislador ordinário, como ao aplicador da lei:

> "Nenhum tributo será *exigido* ou *aumentado sem que a lei o estabeleça* [...]." (Constituição, art. 141, § 34, primeira parte).

É o princípio da vinculação da obrigação tributária a texto de lei.

Qual será o meio técnico-jurídico para se apurar essa vinculação legal da imposição?

Essa vinculação se obtém pela determinação dos elementos do "fato gerador do tributo".

A lei tributária configura o fato gerador, como sendo aquele elemento concreto que uma vez ocorrido, tal como está previamente descrito na lei, dá nascimento à obrigação tributária. Portanto, não basta apenas a existência da *norma de lei* descritiva do fato, mas é preciso que além da norma "in abstracto" e *prévia*, o fato previsto ocorra com todos os elementos descritos na lei; é a *realização do fato gerador*, que face à lei prévia cria entre o Estado e o seu súdito uma *relação jurídica* – e de que natureza? Uma *relação obrigacional de direito público*.

O conjunto dessas relações obrigacionais de direito público corresponde ao conceito de *Direito Tributário Material*.

Daí temos, em segundo lugar, dentro da sistemática, que cabe à parte geral do *Direito Tributário Material* expor os elementos comuns de todas as *várias leis tributárias*, enquanto disciplinem o *fato gerador*.

Como veremos mais adiante, são exatamente às disposições do Direito Tributário Material que cabe transmudar o "factum" em "typus". São as disposições tipificadoras ou categoriais da obrigação tributária.

III. Direito Tributário Administrativo

A determinação do fato gerador, porém, não basta para que o Estado possa dar execução às pretensões que lhe derivam da realização do fato gerador. A execução da pretensão em sentido amplo compete à *Administração Tributária do Estado*. Neste particular o direito administrativo está teleologicamente subordinado ao direito material, isto é, ele é meio para realização deste.

Afora essa função instrumental em relação ao direito material, o próprio Direito Administrativo Tributário apresenta características jurídicas próprias.

Esclarecer estas características é função da *teoria* do *Direito Tributário Administrativo*.

Assim, por exemplo, os aspectos administrativos relativos às relações entre funcionários e contribuintes, a elaboração dos lançamentos até o momento de ser comunicado e não ainda a sua discussão, como ainda o aspecto administrativo do serviço de fiscalização.

A relação obrigacional tributária é matéria do Direito Tributário Substantivo, pois para a parte do Direito Tributário *Administrativo* não é ela a relação jurídica típica. O Direito Tributário Administrativo deve ocupar-se das relações entre *autoridade tributária* e *contribuinte*, ou seja, o aspecto jurídico da *Administração Fiscal*.

Em geral estas relações de Direito Administrativo são criadas mediante *atos administrativos*, de apuração, avaliação, intimação, entre os quais está o aviso de imposto ou exigência de uma soma devida com base na realização do fato gerador. O aviso estipula um prazo de vencimento, dentro do qual deve ser pago, sem o que passará à fase da cobrança. Todos esses aspectos da *formação do débito fiscal* são examinados e esclarecidos através do instituto do lançamento, que é, pois, objeto do Direito Tributário Administrativo.

Apesar da ampla organização da Administração Tributária, o Estado nem sempre pode contar com a completa satisfação de suas pretensões, pois motivos de insciência, dificuldades de interpretação, e mesmo negligência ou malícia do contribuinte ou do funcionário, podem levar à insatisfação das obrigações tributárias. Daí então o poder de fiscalizar, que se deve desenvolver por atos de orientação e de controle.

Portanto são objeto do Direito Tributário Administrativo as relações entre funcionários e contribuintes, especialmente no tocante à matéria de apuração, avaliação, intimação, orientação e controle, enfim, do lançamento e da fiscalização.

IV. Direito Tributário Administrativo Procedimental

As obrigações tributárias são, por sua natureza administrativa, executórias. Por isso, aquelas que independem de lançamento oficial, devem ser autoexecutadas e as demais, cumpridas nos prazos assinados, pelo que são exigidas desde a via administrativa.

Na tela administrativa podem ser apuradas infrações e impostas sanções administrativas.

Entretanto, como na mesma tela administrativa, as obrigações fiscais que podem ser exigidas coativamente poderão ser injustas ou desconformes com a lei, o Estado, nessa mesma órbita administrativa, oferece uma certa *tutela jurídica* ao contribuinte, embora, ainda não definitiva por meio de um procedimento. Os princípios e disposições desse procedimento formam o instituto do *Procedimento Administrativo Tributário*.

V. Direito Tributário Administrativo Penal e Direito Penal Tributário

Mas contra a negligência e a malícia não basta ainda a fiscalização, e o legislador provê então as normas tributárias de sanções administrativas e mesmo de sanções judiciárias.

As sanções fiscais administrativas, em geral previstas na parte punitivas dos regulamentos tributários (multas, apreensões de documentos ou de mercadorias e interdições de atividades), são objeto de estudo e sistematização do *Direito Tributário Administrativo Penal*, enquanto que as sanções mais graves, de ordem judiciária, previstas na lei das Contravenções Penais e no Código Penal, relativas a contravenções e crimes de ordem tributária, são objeto de estudo do Direito Penal Tributário.

VI. Direito Tributário Processual

Mas ainda pode o Estado, em razão do inadimplemento das obrigações já lançadas e finda a instância administrativa, mediante coação, por meio de interdições administrativas (estas sanções só existem na órbita federal)[19] ou execução em Juízo, exigir as pretensões ou mesmo ameaçar exigi-las, podendo, eventualmente, ser injustificadas.

Entretanto, o Direito Tributário continua ordenado segundo os princípios do Estado de direito, e então em contrapeso à exigência e à coação unilateral do Estado, é posto à disposição do obrigado um procedimento definitivo, por meio de vários remédios processuais disciplinados pelo próprio Estado, que outorgam ao obrigado uma tutela jurídica adequada para poder fazer face à exigência que resulte injustificada.

Encontramos então disciplinadas e esclarecidas as várias ações judiciais cabíveis nas relações jurídicas tributárias, como a ação executiva fiscal; a ação anulatória do débito fiscal; a ação de repetição do indébito; a ação declaratória em matéria fiscal e o mandado de segurança contra tributação ilegítima, ameaçada ou efetivada, compondo, no seu conjunto, o *Processo Tributário Judicial*.

VII. Extinção dos direitos e das obrigações tributárias

Finalmente, no interesse da conclusão e estabilidade das relações entre o Estado e os particulares – entre Fisco e Contribuinte – no Direito Tributário vamos encontrar ainda o campo da extinção dos direitos e das obrigações tributárias, ativas e passivas, e mesmo aí vamos procurar agrupar sistematizadamente as causas de extinção de fato e as causas de extinção de direito. São expostas e explicadas pelo instituto da *Extinção dos Direitos e das Obriga*ções Tributárias.

8. Conclusão

Eis aí normas, princípios e institutos jurídico-tributários.

Assim como cada conjunto de normas e princípios explícitos ou implícitos que regula uma mesma relação da vida humana forma um instituto jurídico, também os *institutos da mesma natureza*, ligados que estão pelo campo comum de sua

---

19 A nosso ver, hoje inconstitucionais. Vide adiante, no capítulo do Direito Tributário Constitucional.

ação, formam o conteúdo de cada *ramo do direito*, pois se entrelaçam, compondo um *sistema normativo específico*.

A síntese sistemática do Direito Tributário que acabamos de ver, não só evidencia a sua posição de *ramo* autônomo, mas ainda do ponto de vista didático facilita a apreensão da matéria.

Entretanto, não basta que o estudante tenha apenas um panorama da matéria, é preciso que ele a compreenda.

Como poderá o aluno chegar à compreensão do conteúdo material e formal do Direito Tributário?

Fundamentalmente estudando a configuração de cada instituto jurídico tributário.

Por isso vamos procurar fixar o quanto possível, os traços característicos de cada instituto do Direito Tributário.

Poder Tributário. Conceito de Direito Tributário. Autonomia. Relações com outros Ramos do Direito[1]

Poder Tributário (Fixação, manifestação e controle)

O *Poder Constituinte,* ao elaborar o estatuto jurídico-político do Estado – a Constituição – fixa, no Estado de direito, os poderes que cabem ao Estado.

Entre eles, um dos mais relevantes é o poder de tributar, pelo qual o poder público pode exigir das pessoas juridicamente a ele subordinadas, uma parcela de sua riqueza, para concorrer com os gastos públicos.

As receitas públicas podem se compor de rendas não tributárias, também chamadas originárias, decorrentes de atividades econômico-privadas do Estado, de empréstimos, etc., mas sobretudo elas se baseiam hoje nas chamadas rendas derivadas ou *receitas tributárias.* Por isso mesmo modernamente se fala em *Estado tributário,* porque predomina na atividade financeira do Estado o fenômeno da tributação[2].

Mesmo do ponto de vista do contribuinte, o fenômeno tributário é hoje da maior relevância, pois quer através de tributos diretos ou indiretos, pràticamente não existe quem não seja contribuinte ou não esteja sujeito à colaboração, declarações fiscais ou fiscalização e por isso mesmo o poder tributário do Estado é um dos poderes estatais mais presente na vida do homem atual.

Assim, pela expressão *poder tributário*, devemos entender o exercício do poder geral do Estado aplicado no campo da imposição.

Vamos, pois, examinar sucintamente e pôr em destaque, quais as *peculiaridades* e *formas da manifestação* desse poder do Estado – o poder de tributar.

---

[1] Aula inaugural do *Curso de Direito Tributário* (extensão universitária), promovido pelo Instituto de Direito Público e Reitoria da Universidade de São Paulo, na Faculdade do Largo de São Francisco. São Paulo. 1965.

[2] "Taxation constitutes the chief financial resource of the modern state". ..."in the democratic state of today the great bulk of the public revenue is supplied by compulsories levies, apportioned among the people according to the standards acceptable to their representative legislatures – "A tributação constitui a principal fonte financeira do Estado moderno" ..."no Estado democrático de hoje o maior volume da receita pública é proveniente de imposições compulsórias, distribuídas proporcionadamente entre o povo, de acordo com padrões aprovados pelos seus representantes que compõem o poder legislativo". *Encyclopaedia of Social Sciences*, editor-chefe Seligman, MacMillan Co. N.Y. 1948, verbete *taxation*. Vide ainda nos volumes da *World Tax Series*, do "International Program in Taxation" da Harvard Law School, "*Taxation in United Kingdom*; *Taxation in the Federal Republic of Germany*; *Taxation in Sweden*; *Taxation In Italy; Taxation In India; Taxation In Australia; "Taxation in Brazil; Taxation in the United States; Taxation In México; Taxation in Colombia,* especialmente os títulos *Sources of Revenues – Fontes de Rendas Tributárias*, *Historical and Political Background – Base Histórica e Política* ou *Economic and Fiscal Background – Base Econômica e Fiscal*.

A entidade de direito público investida do direito de tributar tem a *faculdade*, inerente a esse poder, de arrecadar das pessoas a ele submetidas, *se necessário coativamente,* as prestações chamadas impostos, taxas ou contribuições.

O exercício desse direito pressupõe a *vontade* de imposição do ente público titular desse poder.

Logo, é relevante examinarmos inicialmente como se manifesta essa vontade.

"Uma das missões mais importantes do Estado, no campo da sua soberania, é servir à justiça e assim também o exercício do poder tributário precisa atuar no sentido de uma tributação justa"[3]. No Estado de direito é um pressuposto da justiça fiscal a *legalidade* da tributação e por isso mesmo a execução da tributação deve ser obtida *de conformidade com a lei.*

Mas como se forma e como se executa essa lei?

A lei tributária se forma pela expressão da manifestação de vontade do ente titular do poder tributário. Entretanto se essa vontade é expressa na lei tributária, também é fundamental que a lei seja cumprida tão inteiramente como nela se contém, não apenas para satisfazer o direito do Estado credor mas também para assegurar o importante princípio da igualdade entre os contribuintes.

Vejamos, portanto, mais em detalhe, como é feita essa exteriorização da vontade e a mecânica da sua execução:

Em primeiro lugar, fazendo uso de seu poder de tributar, o Estado emana formalmente a *lei material tributária* que é aquela descritiva do fato, que uma vez realizado, dará nascimento ao crédito tributário do Estado. Em outras palavras: o Estado legislador descreve por meio da lei e *como manifestação de sua vontade,* o fato gerador tributário. Neste momento temos a vontade exteriorizada ou manifestada, *abstratamente,* na lei.

Quando, porém, o evento descrito na lei ocorrer na prática, o Estado precisa agir para poder obter da pessoa sujeita ao poder tributário e, relacionada com a ocorrência, a pretensão que a lei confere a ele, Estado.

Neste segundo momento, o Estado tem de manifestar-se por meio de *atividade administrativa*: o lançamento. Este pode ser efetuado com ou sem a colaboração do contribuinte.

Convém observar que entre a primeira manifestação de vontade do Estado, descrita na lei, "in abstrato" e a segunda representada pelo mecanismo da atividade administrativa de lançamento, há um espaço que só é preenchido pela vontade do próprio contribuinte: o da *realização do fato gerador.*

É, por assim dizer, o contribuinte, que ao ensejar na prática ou *in concreto* o aparecimento do fato econômico de relevância jurídico-tributária (realização do fato gerador), *dá a partida na máquina do lançamento.*

---

[3] Vide comentário do ex-presidente do Tribunal Federal Tributário da Alemanha (BFH), Hübschmann em AO, Kommentar, vol. III, Remessa 36, abril de 1962, introdução ao § 228.

Portanto, não é apenas a lei *in abstrato* que por si só dá nascimento ao direito ou crédito tributário do Estado suscetível de execução, mas é preciso que ocorra, um evento da vida econômica já *previamente* descrito na lei como *fato gerador jurídico tributário.*

Se o contribuinte não der ensejo à realização do fato gerador, isto é, se ele não causar o fato, ato ou situação, não ocorrerá a incidência.

Havendo a realização do *fato gerador* e exercida a atividade administrativa do lançamento, desde que o contribuinte satisfaça a obrigação, estará esta extinta.

Entretanto, se não satisfeita a prestação porque o contribuinte se omite ou contesta a pretensão, ou reclama contra o pagamento indevido, de outro lado estando o poder tributário, no Estado de direito, submetido às garantias jurídicas, esse poder poderá ter a sua legitimidade contrastada, conclusivamente, através do Poder Judiciário.

Estas observações servem para mostrar, cientificamente, e também do ponto de vista didático, como se pode apurar, com nitidez, o *exercício* ou a manifestação *do poder tributário,* a sua *execução e controle* dentro da atividade estatal. Assim temos as três funções estatais, do ponto de vista tributário:

> *Legislativa,* criadora *in abstrato* do *fato gerador jurídico tributário* (lei material) e das obrigações acessórias (lei formal);
> *Executiva,* que investiga, apura e liquida o crédito tributário, arrecadando-o administrativamente ou preparando a execução forçada ou possibilitando o controle judiciário, inclusive em relação às obrigações acessórias;
> *Judiciária,* que processa por meio da execução forçada a obrigação tributária (executivo fiscal) e nesta ação proponível pela fazenda, como nas demais proponíveis pelo contribuinte, contrasta a legalidade da obrigação tributária principal ou acessória, posto que nos termos do § 4º do art. 141 da Constituição "a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual".

Conceito de Direito Tributário

Especialmente do ponto de vista didático, entendemos que quando se pede num programa o conceito, ou mais determinadamente como no caso, o conceito de Direito Tributário, não se deve somente sintetizar o conceito numa definição mnemônica porque, se é verdade que uma definição por sua natureza sintética pode auxiliar a memorização, ela, entretanto, por si só não dá a compreensão suficiente para satisfazer a inteligência reflexiva.

Assim, parece-nos mais metódico demonstrar em primeiro lugar o desenvolvimento do processo intelectivo com que possamos alcançar o conceito e só a final, sintetizá-lo, como conclusão. Vejamos, pois, como poderemos conceituar o Direito Tributário.

Segundo ensina Kant, "quando se quer expor um conhecimento como ciência, deve-se em primeiro lugar poder-se determinar exatamente o que o distingue, o que não esteja em comum com outro e que assim seja a sua particularida-

de. Esta particularidade pode consistir na diferença do objeto, ou das fontes do conhecimento ou também da classe de conhecimento ou de alguns de seus conceitos, se não de todos".

Ora, como vimos acima, o Estado pode, pelo seu poder tributário, exigir dos que estão a ele juridicamente subordinados, uma parte de sua riqueza, para fins públicos.

Entretanto poderia o Estado, mesmo nesse sentido, fazer exigências arbitrárias, isto é, impor sobre as mesmas classes tributos diferentes, ou empregar meios arbitrários nessa exigência?

Evidentemente não.

Se o Estado pudesse tributar arbitrariamente, não se poderia falar em um *Direito* Tributário. É exatamente este particular normativismo sobre a tributação que caracteriza o *Direito Tributário.*

O exercício do poder tributário, no Estado de direito, está limitado por *normas.* O Estado tem direito às prestações tributárias nos termos do Direito, como também só nos termos do Direito está o contribuinte a elas obrigado.

"O que o contribuinte deve prestar ao Estado deve ser determinado pelo ordenamento jurídico, pelo direito objetivo. O agravamento do indivíduo além desses limites não se enquadra mais no Direito, mas deve ser considerado como uma injustiça inflingida ao contribuinte"[4].

Precisamente por serem as relações entre fisco e contribuinte disciplinadas pela lei é que essas relações passam a ser relações jurídicas. Não há, como se admitia antigamente, antes de entrar para o direito público a concepção do Estado de direito, uma relação de força ou poder entre a Fazenda e o contribuinte, mas sim uma relação jurídica, isto é, os direitos e obrigações recíprocos são prefixados pela norma jurídica.

Daí temos que o poder tributário é um poder jurídico, e não um poder arbitrário.

O Direito Tributário disciplina todo o fenômeno da tributação do ponto de vista normativo ou jurídico.

Foi, sobretudo, através dos estudos de Ciência das Finanças que os tributos alcançaram tratamento científico.

Entretanto a Ciência das Finanças estuda os tributos mais como fenômenos financeiros de efeitos econômicos, faz a exposição histórico-descritiva dos tributos, também os estuda dentro da política tributária e procede ao seu exame crítico-normativo[5] mas não *interfere* na disciplina normativa dos tributos, isto é, a Ciência das Finanças não regula os tributos.

---

[4] Cf. Otto Sarvey, *Das Öffentliche Recht und die Verwaltungsrechtspflege,* Tübingen, 1880 – *O Direito Público e a Justiça Administrativa.*

[5] Cf. A missão da Ciência das Finanças, § 8 do primeiro capítulo escrito pelo Prof. Wilhelm Gerloff, vol. I, do *HandBuch der Finanzwissenschaft,* dirigido por Gerloff & Neumark, 2. ed., Tübingen, 1952.

Ao contrário, a ciência do Direito Tributário, como vimos, preocupa-se com os tributos *enquanto* institutos jurídicos.

Assim, o Direito Tributário como ciência promove a elaboração das instituições jurídico-tributárias, estuda não apenas a estrutura jurídica desses institutos, como investiga a posição de cada um no *ordenamento* tributário e procura fixar o *significado e alcance jurídico* das suas manifestações na vida humana.

Para facilidade didática, podemos resumir: *o Direito Tributário é a disciplina jurídica da relação entre fisco e contribuinte, resultante da imposição, arrecadação e fiscalização dos impostos, taxas e contribuição de melhoria*.

Autonomia do Direito Tributário

Foi especialmente depois da guerra de 1914-1918 que o Direito Tributário alcançou a situação de disciplina autônoma, pelo conteúdo e pela forma, que hoje incontestavelmente possui.

A grande elaboração sistemática coube sobretudo aos escritores alemães e para isso também foi relevante a instituição da Corte Financeira da Alemanha (*Reichsfinanzhof*) que, como órgão altamente especializado, tem produzido até hoje (atualmente com a denominação de Corte Financeira Federal – *Bundesfinanzhof*) grande trabalho jurisprudencial, mas ainda a promulgação naquele país do famoso Código Tributário Nacional (*Reichsabgabenordnung*, hoje *Abgabenordnung*) que é, sem dúvida, no gênero, o mais completo diploma tributário já elaborado[6].

A elaboração jurídico tributária chegou a tal ponto que já contamos com inúmeros trabalhos até sobre a evolução dos sistemas tributários nacionais e dos tratados e acordos entre países, expostos por órgãos internacionais como a ONU, a IFA e outros.

A IFA – International Fiscal Association – com sede em Haia, promove também congressos anuais de Direito Tributário, cujos relatórios têm sido publicados, com resumos em vários idiomas[7]. Também edita uma revista bimensal[8] que, além de trabalhos doutrinários, legislação e jurisprudência, divulga a bibliografia tributária surgida nos diferentes países.

No Brasil temos o Instituto Brasileiro de Direito Financeiro filiado à IFA.

Ainda com sede permanente em Montevidéu temos o *Instituto Latino Americano de Derecho Tributário,* que no ano de 1962 realizou as 3[as] Jornadas de Direito Tributário em São Paulo.

---

[6] Referimo-nos à *Reichsabgabenordung* no seu texto original, elaborada sob a democrática Constituição de Weimar, com base no projeto do grande jurista do Direito Tributário, Enno Becker e antes de qualquer modificação por ideologias políticas. Atualmente vige o texto escoimado das alterações ideológicas.
O Dr. Souza Diniz fez uma tradução para o português, desse Código e suas últimas modificações, que tivemos a honra de prefaciar e está sendo impresso por Edições Financeiras, Rio de Janeiro.

[7] *Cahiers de Droit Fiscal International* (*Studies on International Fiscal Law*) que já publicou até o vol. 49-B, de 1964.

[8] *Bulletin for International Fiscal Documentation – Bulletin de Documentacion Fiscale Internationale*, Amsterdam. Órgão oficial da IFA.

Também Faculdades de Direito há, como a Harvard Law School nos EUA que mantém não apenas o estudo sobre tributação, mas até desenvolve um *International Program in Taxation* e está publicando a *World Tax Series* com um volume sobre a tributação nacional de cada país.

A França, acompanhando a evolução do Direito Fiscal ou Tributário, abandonou a sua antiga posição que era de lecionar *Science et Législation Financière* e pela reforma de 1954, no currículo de *Licence* acrescentou e separou: no 2º ano *Institutions Financières*, no 3º *Science et Technique Fiscales*, no 4º ano *Economie Financière*, tal a importância de que se reveste o fenômeno financeiro, especialmente no seu aspecto fiscal ou tributário e pela lei de 10 de julho de 1962 fez nova reforma[9].

Na Itália há cadeiras de *Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, mas há faculdades que já destacaram e lecionam *Diritto Tributário*, sendo certo que na Alemanha há cadeira específica de *Steuerrecht* (Direito Tributário) e de *Bilanzsteurrecht* (Direito Tributário sobre o Balanço ou Balanço Fiscal). Na Universidade de Munique, fundado e dirigido pelo Prof. Ottmar Bühler, funciona o *Forschungstelle für Internationales Steurrecht* – Instituto de Investigação do Direito Internacional Tributário[10].

É preciso, entretanto, não esquecer que estamos falando do Direito Tributário como um *ramo* científico autônomo e que, portanto, ele pertence à *unidade* do Direito.

Não há dúvida que o Direito Tributário é uma parte do Direito Financeiro, que por sua vez pertence ao Direito Administrativo, como este, de modo geral, ao Direito Constitucional.

A atividade financeira do Estado é estudada pela Ciência das Finanças do ponto de vista especulativo, mas quando essa atividade financeira é reduzida à categoria jurídica ou submetida à metodologia da Ciência Jurídica, assume o aspecto de Direito Financeiro: é uma ciência jurídica.

Assim o Direito Financeiro abrange tudo quanto na vida financeira do Estado seja suscetível de *consideração jurídica*.

O Direito Financeiro é, pois, o ordenamento jurídico total das atividades financeiras do Estado, as quais compreendem a receita, a despesa, o crédito, e o orçamento públicos.

Mas é exatamente o seu ramo que disciplina juridicamente *a receita,* denominado *Direito Tributário,* que mais interfere na vida social. Precisamente nesse sentido ressalta o Prof. Mario Pugliese que "o Direito Tributário constitui a parte mais importante do Direito Financeiro, por ter como objeto o estudo de todas as relações jurídicas ativas e passivas que dimanam do fenômeno da tributação, com o qual se ligam interesses essenciais do Estado e dos cidadãos"[11].

---

[9] Cf. Maurice Duverger, *Finances Publiques*, Presses Universitaires de France, 1963, p. VIII.

[10] O Prof. Bühler, que já completou 80 anos e é um dos maiores mestres do Direito Tributário na Alemanha, publicou em consequência de seu trabalho nesse instituto *Prinzipien des Internationalen Steurrechts,* 1964.

[11] Mario Pugliese, *Instituciones de Derecho Tributario*, trad. Jose Silva ed. Fondo de Cultura Económica, México, p. 18.

A importância cada vez maior do Direito Tributário está na ordem direta da contínua ampliação do campo de ação do Estado moderno, pois com o alargamento incessante das funções do Estado, consequentemente vão crescendo as tributações.

Além do contínuo aumento das exigências de receitas tributárias, é muito importante verificarmos que cada dia mais o poder público lança mão dos tributos, não somente com objetivos arrecadatórios, mas também como instru*mento regulatório* das atividades socioeconômicas e então devemos acrescentar mais um extenso capítulo, que é o da *extrafiscalidade* – o dos chamados impostos extrafiscais ou ordinatórios[12] (*police power taxes – Ordnungsteuern*).

Isto tudo vem exigindo maior elaboração do Direito Tributário, não apenas como instrumento de técnica tributária, mas especialmente na sua fisionomia jurídico-científica como disciplina que é dos direitos e das obrigações entre o Estado como fisco e os cidadãos como contribuintes, na preservação das garantias tributárias recíprocas. Daí o seu grande desenvolvimento de conteúdo e de forma e cada vez mais, dentro do Estado de direito democrático, em constante paralelo com o constitucionalismo.

Exatamente por se ter em vista esse elevado grau de importância do Direito Tributário é que surge a cogitação de este ser estudado de modo especial ou como um ramo autônomo.

Quais serão os motivos que autorizam o seu estudo como ramo jurídico autônomo?

No campo das ciências jurídicas, como aliás em todos os domínios científicos, tem-se mesmo verificado uma contínua formação de novas disciplinas, verdadeiras especializações, ora por motivo de ordem científica, ora por motivo de ordem didática.

Toda vez que uma parte do Direito passa a ser estudada autonomamente, por necessidade científica, por *diferenciação de princípios,* é que podemos realmente falar de uma disciplina nova, porque existe uma *matéria* a ser estudada por métodos próprios, constituindo então um sistema de normas jurídicas regido por princípios diferentes dos princípios que regulam outros sistemas de normas. Isto já ocorreu com o Direito Constitucional; o Direito Administrativo; o Direito Financeiro; o Direito Penal; o Direito do Trabalho, enfim com os vários ramos do Direito.

Para mais fácil compreensão fixemos bem, neste momento, o que significam "princípios" no campo das ciências:

---

[12] Veja-se o caso recente, entre nós, da Reforma Agrária, *por meio do imposto territorial rural.* O Estado de São Paulo nesse sentido promulgou a Lei n. 5.994, de 30.12.1960 e a regulamentou pelo Decreto n. 38.328 de 14.4.1961. A alteração da discriminação constitucional das rendas tributárias que pela Emenda Constitucional n. 5 de 2.11.1961 passou esse imposto aos Municípios tornou sem efeito a reforma paulista, entretanto a emenda constitucional n. 10, modificando novamente a competência para decretar imposto sobre a propriedade territorial rural (art. 15, VII) permitiu à União que, pela Lei n. 4.504, de 30.11.1964 dispôs nesse sentido sobre a tributação da terra – *vide* imposto territorial rural e de renda – arts. 47 a 53.

"Chamamos genericamente *princípios* de uma ciência ao conjunto das proposições diretoras, características, às quais todo o desenvolvimento seguinte deve estar subordinado. *Princípio,* neste sentido, e *principal,* despertam, sobretudo, a idéia do que é primeiro em importância, e na ordem do assentimento, do que é fundamental"[13].

Ora, todos os ramos jurídicos têm um certo número de *princípios específicos,* só aplicáveis dentro deles, de tal forma que a aplicação de um princípio específico de um ramo, dentro de outro, implicaria em soluções errôneas.

Já a separação por motivo didático não pode ser considerada verdadeira autonomia porque ela não é feita em razão de princípios específicos, ou melhor, de diferenciação de princípios.

Assim, por exemplo, a divisão do Direito Civil em direito de família, direito das coisas, direito das obrigações, direito das sucessões dentro do Direito Civil é feita apenas por motivo prático, metodológico ou didático, pois são todos eles regidos pelos mesmos princípios do Direito Civil. Cientificamente autônomo é o Direito Civil. O direito de família, o direito das coisas, o direito das obrigações e o direito das sucessões são apenas divisões metodológicas ou didáticas dentro do Direito Civil.

Nessa mesma ordem de ideias temos que o Direito Financeiro, por ter princípios específicos, constitui um ramo jurídico didaticamente autônomo do Direito Administrativo e do Direito Constitucional, mas cientificamente autônomo dos demais ramos.

Assim também o Direito Tributário é didaticamente autônomo do Direito Financeiro, do Direito Administrativo do Direito Constitucional, mas cientificamente autônomo dos demais ramos.

Relações do Direito Tributário com outros Ramos do Direito

Assim como para a solução de certos aspectos *de fato,* qualquer ramo da Ciência Jurídica precisa utilizar-se da colaboração de outras ciências, também para certos pontos *de direito,* um ramo do Direito precisa da colaboração de outros ramos jurídicos. Vejamos, pois, abreviadamente os aspectos das relações do Direito Tributário com os demais ramos do Direito.

O Direito Tributário e o Direito Constitucional

Em primeiro lugar, estão na Constituição os princípios básicos da tributação, mas é, sobretudo, aí que vamos encontrar a disciplina do poder do Estado, a fixação de sua soberania no tempo e no espaço, enfim toda a orgânica estatal.

Os princípios constitucionais que incidem diretamente no campo tributário são mesmo princípios constitucionais tributários, comandos da tributação, mas além desses, há princípios puramente políticos, de garantias, e que estão relacionados, por suas consequências, com o Direito Tributário. Assim, por exemplo, o

---

[13] *Vocabulaire Technique et Critique de la Philosophie* par André Lalande, 8. ed. Paris, 1960, p. 828.

princípio constitucional que garante o exercício de profissão lícita ou a livre iniciativa. O poder tributário não poderá impedir essa garantia, antes deverá ser exercido em harmonia com esse princípio. Assim a garantia constitucional da propriedade: por isso um tributo não pode ter efeito confiscatório. Daí se vê que são precisas as vinculações ou relações do Direito Constitucional com o Direito Tributário. A própria lei tributária não terá valor, se for inconstitucional.

O Direito Tributário e o Direito Administrativo

Foi pelo princípio da especialização que deste Direito se destacou o Direito Financeiro e deste o Direito Tributário.

Assim, neste ponto, teremos que ver se além de ter ficado com parte desse próprio ramo, o Direito Tributário mantém relações com o remanescente.

Não há dúvida. Mesmo a parte exclusivamente do Direito Administrativo, que concerne especialmente à disciplina do funcionamento dos órgãos da atividade pública, mantém relações com o Direito Tributário, bastando lembrar que os próprios funcionários fiscais, como as repartições e órgãos tributários, têm o exercício de suas atividades impositivas, arrecadadoras e fiscalizadoras, disciplinadas pelo Direito Administrativo.

O Direito Tributário e o Direito Financeiro

Da mesma forma, podemos verificar que o campo do Direito Financeiro não coberto pelo Direito Tributário e que disciplina o Orçamento, a Despesa, e o Crédito Públicos, mantém ainda com este relações, por terem princípios gerais comuns e afinal, um e outros disciplinarem setores da mesma atividade: a atividade financeira.

O Direito Tributário e o Direito Processual

Na tela judiciária, o procedimento fiscal é regido pelo Direito Processual, pois a própria lei do executivo fiscal é quase totalmente de Direito Processual. Na tela administrativa existe uma regulamentação dos procedimentos, regulamentação essa que é inspirada e se harmoniza mesmo com muitos institutos do Direito Processual[14].

O Direito Tributário e o Direito Penal

O próprio Direito Penal configura delitos de ordem tributária. Assim, por exemplo, ao dispor sobre o crime de *excesso de exação,* reza o Código Penal:

> "Art. 316 ...
> § 1º – Se o funcionário exige imposto, taxa ou emolumento que sabe indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso que a lei não autoriza.

---

[14] Haja vista o Anteprojeto da Lei Orgânica do Processo Tributário de autoria de Gilberto de Ulhôa Canto e publicado pela Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda – *O Processo Tributário,* 1964.

Pena – detenção, de seis meses a dois anos, ou multa, de um conto a dez contos de réis."

Esse delito é figura do Direito Penal, mas aqui entram em relação o Direito Penal e o Direito Tributário, porque o próprio Direito Tributário irá fornecer conceitos como o de imposto, taxa ou emolumento a que o Direito Penal se reporta sem defini-los, porque são figuras do Direito Tributário.

Podemos lembrar que o próprio Direito Tributário contém sanções ou penalidades próprias que formam o chamado Direito Tributário Penal, enquanto o Direito Penal Tributário contém as normas que configuram e sancionam as contravenções e os delitos fiscais e estão na lei das contravenções Penais e no Código Penal.

As sanções mais usuais do Direito Tributário são constituídas por multas pecuniárias, previstas nas próprias leis tributárias. Embora as penalidades das leis fiscais não tenham a natureza da pena criminal, sendo antes de natureza mista – reparação e punição – certos princípios do Direito Penal são aceitos pelo Direito Tributário, como por exemplo, o da retroatividade da lei mais benigna (*lex mitior*). Assim como em Direito Penal vige o princípio *nullum crimen sine lege,* partindo do preceito constitucional de que a obrigação fiscal é *ex lege,* em Direito Tributário vige o aforisma *nullus sensus sine lege,* ou *nullum tributum sine lege*[15], pois realmente não pode haver lançamento do imposto se a lei não criou o tributo e prèviamente aprovou o orçamento (§ 34 do art. 141 da Constituição Federal).

O Direito Tributário e o Direito Internacional Público

Neste ramo vamos encontrar especialmente os tratados internacionais que os Estados fazem, geralmente em matéria de tributos alfandegários, ou então especialmente em matéria de imposto de renda e de herança, para evitar a bitributação internacional que pode ocorrer em relação a indivíduos de um país que tenham domicílio, propriedade ou negócio no outro.

No *Tratatto di Diritto Internazionale* dirigido por Fedozzi e Santi Romano, temos o volume de autoria de Udina intitulado *Il Diritto Internazionale Tributario*[16], onde são examinadas não só as relações deste sub-ramo do Direito Tributário com os demais ramos jurídicos, como também a sua especificidade.

A bibliografia do Direito Tributário Internacional é ampla, sobretudo em língua alemã[17].

---

[15] Jede Steuereinhebung steht unter dem Vorbehalt des Gesetzes, so dass man den bekannten Grundsatz des Strafrechts dahingehend abwandeln kann, dass in Steuerrecht der Satz gilt: *nullum tributum sine lege.* Qualquer exigência de imposto está sob a *reserva da lei* ou princípio de *legalidade,* donde o conhecido princípio do Direito Penal poder ser mudado e vigorar no Direito Tributário: *nullum tributum sine lege.* Prof. Armin Spitaler, em *Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen*, vol. II, comentário 4 ao § 204 da AO.

[16] Manlio Udina, *Il Diritto Internazionale Tributario*, vol. X do citado Tratado, edição "Cedam", Padova, 1949. Adde, *Ottmar Bühler, Prinzipien Des Internationalen Steurrechts*, 1964.

[17] Haja vista a bibliografia contida no comentário ao § 9º da *Steueranpasstingsgesetz*, p. 1 da AO – *Kommentar*, já citado.

O Direito Tributário e o Direito Privado[18] (Civil e Comercial)

Como já vimos, o tributo incide sempre sobre fenômenos ou relações da *economia privada* (patrimônio – renda – transferência).

1) Muitos desses fenômenos e relações da economia privada já estão configurados, juridicamente, pelo Direito Privado. Assim sendo, para atingir as relações ou fenômenos da economia privada, às vezes, o Direito Tributário os arrola pelo seu *nomen júris,* isto é, pelo nome já dado àquela relação ou fenômeno pelo Direito Privado. Assim, por exemplo, para tributar uma transferência de mercadoria que um comerciante faz mediante um preço, a lei fiscal cita o *nomen juris* "compra e venda". Nesse caso o Direito Tributário toma para seus próprios fins o instituto da "compra e venda" tal como está configurado, disciplinado, no Direito Privado. Em tais hipóteses, a relação entre um e outro ramo é estreita, pois o aplicador da lei tributária deverá socorrer-se do Direito Privado para estudar e compreender o instituto aceito pelo Direito Tributário.

2) Quantas vezes o Direito Tributário indica categoria do Direito Privado apenas como modelo, apenas por uma certa imitação, estabelecendo modificações *para fins tributários,* tornando-a um instituto de configuração mista. Nestes casos, o intérprete terá que ir ao Direito Privado encontrar a compreensão original do instituto e acrescentar as correções do Direito Tributário. Neste particular é preciso sempre lembrar que, estando a própria lei tributária submetida às *limitações constitucionais,* não poderá o Direito Tributário, no intuito de alcançar uma categoria, operar modificação que acarrete inconstitucionalidade. Assim, por exemplo, a Constituição autoriza aos Municípios cobrarem o imposto de transmissão de propriedade "intervivos". Não poderá o Município, na sua lei tributária, ampliar o conceito de *propriedade* para efeito fiscal e isso porque a Constituição, ao mencionar a categoria jurídica "propriedade", mencionou-a tal como configurada no Direito Civil, pois a Constituição também citou o *nomen juris,* isto é, o instituto "propriedade" que já está regulado pelo Direito Civil, legislado pela União. O Município não tem competência para alterar uma categoria de Direito Civil, cuja competência de configuração legislativa é da *União* (Constituição, art. 5. – Compete à União: XV – Legislar sobre: a) direito civil).

3) Como exemplo de reelaboração de instituto, podemos citar o previsto na legislação do Imposto de Renda, quando após arrolar pelo "nomen juris" as "pessoas jurídicas", estabelece:

---

[18] Sobre este tema das relações do Direito Tributário com o Direito Privado, pode-se ler como precursora e com proveito ainda hoje, a obra do jurista austríaco, von Myrbach Rheinfeld, *Grundriss des Finanzrecht*, traduzida para o francês por Leclerq – *Précis de Droit Financier*, Paris, 1910, § 5º, p. 17 e s. Com mais atualidade a obra do jurista suíço Ernst Blumentein, *System des Steuerrechts*, 2. ed., Zurique, 1951, p. 20 e s. ou na tradução italiana de Francesco Forte – *Sistema di Diritto delle Imposte*, Milão, 1954, p. 22 e s. No direito alemão, no notável comentário ao *Código Tributário Nacional* já citado: *Conceitos do Direito no Direito Tributário* (*Rechts-Begriffe im Steuerrecht*) Anm. 7, § 1º St.AnpG.

> "Ficam equiparadas às pessoas jurídicas, para efeito deste regulamento, as firmas individuais" (§ 1º do art. 27 do Decreto-lei n. 5.844).

e a Lei n. 4.506 de 30.11.1964 dispôs ainda no art. 41:

> "§ 1º São empresas individuais para os efeitos desta lei:
> a) as firmas individuais
> b) as pessoas naturais que exploram em nome individual qualquer atividade econômica, mediante venda a terceiros de bens ou serviços, inclusive:
> 1 – a compra e venda habitual de imóveis;
> 2 – a construção de prédio para revenda, ou a incorporação de prédios em condomínio;
> 3 – a organização de loteamento de terrenos para a venda a prestações, com ou sem construção."

As firmas individuais, no Direito Privado, são pessoas físicas ou naturais; o Direito Comercial as admite como um só sujeito de direitos e obrigações na pessoa do titular da firma. Entretanto a lei fiscal, nesse caso, faz para os efeitos fiscais do imposto de renda uma alteração no instituto da personalidade: e numa firma individual iremos encontrar *dois contribuintes:* um representado pela firma individual como *empresa* e será então para a lei fiscal equiparada à *pessoa jurídica* e outro contribuinte será a *pessoa física do titular.*

Essa hipótese mostra bem claramente a autonomia em razão de categorias jurídicas próprias ou diferenciadas.

Neste caso o Direito Tributário encontrou já elaborado pelo Direito Privado o conceito da personalidade jurídica, mas verificou que a construção, em relação à firma individual, não servia aos *fins da tributação,* e por quê? – porque, enquanto a firma individual, no campo do Direito Comercial, nada mais é do que o próprio titular da firma, sujeito único de direitos e obrigações, e, portanto, *juridicamente uma unidade,* no campo da tributação do imposto de renda a firma individual representa uma empresa com *individualidade econômica distinta,* sujeita a uma série de obrigações próprias das empresas e a um tipo de lançamento diferenciado, isto é, sobre o resultado de suas operações, apurado através determinada escrituração e concomitantemente subsiste a pessoa física do titular, sujeito de obrigações e direitos comuns às pessoas físicas, indo declarar os lucros recebidos da empresa em sua declaração de pessoa física, para serem somados aos rendimentos de outras origens e pagar o imposto em razão do montante (imposto progressivo), enquanto o imposto proporcional que é cobrado das pessoas jurídicas será arrecadado igualmente dessas pessoas como *empresa,* que também são.

As relações do Direito Tributário com o Direito Privado (Direito Civil e Direito Comercial) são, pois, das mais intensas e estreitas e isso porque, como vimos, o Direito Privado é de elaboração anterior, e "regula os direitos e obrigações de ordem privada concernentes às pessoas, aos bens e às suas relações" (art. 1º do Código Civil).

Por sua vez, o Direito Tributário é de elaboração mais recente e *regula a tributação* que incide sobre grande parte do campo já coberto pelo Direito Privado.

Ora, tendo o Direito Privado na sua função normativa, já categorizado essas relações, não haveria o Direito Tributário de criar categorias jurídicas *em todos aqueles casos em que pudesse se servir do mesmo perfil traçado pelo Direito Privado*. Somente nos casos em que os institutos não lhe sirvam, ou naqueles em que vá além da finalidade visada pelo Direito Tributário, é que este precisa elaborar. Assim sendo, as relações entre esses ramos são muito intensas, ocorrendo uma verdadeira interligação.

Princípios Básicos da Reforma Tributária – Emenda Constitucional n. 18 – Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de Outubro de 1966)[1]

A ideia de Reforma Tributária parece ser uma constante na história política e jurídica do Brasil. Embora o lançamento da "derrama" tenha sido apenas o sinal escolhido para a deflagração da Inconfidência Mineira, o fato é que a odiosidade inerente a toda tributação colonial agiu, senão como uma determinante, pelo menos como um catalisador no desenvolvimento do espírito de nacionalidade que iria culminar na independência. O primeiro governo imperial foi marcado pelas dissenções provocadas nas Províncias pelo excesso de centralização e de autoritarismo de Pedro I, tanto assim que uma das primeiras preocupações da Regência foi a promulgação do Ato Adicional, uma tentativa de assegurar às Províncias alguma autonomia política apoiada na outorga de receitas tributárias próprias. Mas logo essa tentativa foi frustrada pela Lei n. 99, de 1835, primeiro ensaio do que depois se chamaria "discriminação de rendas", que voltou a centralizar o sistema, reservando à coroa praticamente todos os impostos então conhecidos, e mesmo alguns que, por sua complexidade, ainda hoje existem apenas nos tratados de finanças e de direito tributário. Depois, durante o meio século do seu reinado, aliás esclarecido e mesmo adiantado para a época, Pedro II, neste particular, seguiu a trilha traçada por seu pai e ignorou até mesmo o mínimo de autodeterminação financeira que a Constituição do Império facultava às Províncias. Assim, os vícios da administração financeira e fiscal, agravados pela crise econômica que sucedeu à Guerra do Paraguai, e exacerbados pela abolição da escravatura, que solapou a estrutura social e política do Império, tiveram decisiva influência na proclamação da República.

Não é de espantar, portanto, que os constituintes de 1891, agudamente conscientes das implicações políticas da finança pública, se tivessem preocupado em regular o sistema tributário com rigidez e minúcia muito maiores que as usuais nas Constituições de outros países, ao tempo ou ainda hoje. O sistema então adotado, como solução de compromisso entre as correntes federalista e autonomista, consistiu em atribuir, ao governo federal e aos Estados, impostos privativos, especificamente designados na própria Constituição. Esse sistema resistiu às sucessivas mutações constitucionais de 1934, de 1937 e de 1946. Apenas em 1934 contemplaram-se na partilha os Municípios, que 1891 havia deixado à mercê dos respectivos Estados; e, em 1937, refletindo a filosofia política dominante no momento, esboçou-se um retorno à centralização, contrariado em 1946 pela reação

[1] Palestra não revista pelo Conferencista.

contra um período de autoritarismo. Assim, embora mantendo o aspecto básico da delimitação dos campos tributários privativos, regulou-se, na Constituição de 1946, o chamado "campo residual" ou "concorrente", prevendo um mecanismo para solução dos conflitos de bitributação entre impostos não especificamente designados, e instituiu-se um sistema de participação dos governos locais na receita de certos impostos da União ou dos Estados. Neste sentido, a Constituição de 1946, não obstante os defeitos herdados das anteriores, representou um decidido avanço na concepção do sistema tributário como instrumento amalgamador da unidade nacional.

Dentre aqueles defeitos herdados, de que falei, porém, o mais grave era a estruturação do sistema como uma resultante de três compartimentos supostamente estanques: federal, estadual e municipal. Supostamente, porque a prática demonstrou a existência de fissuras, através das quais os três compartimentos se interpenetravam, e impostos de governos diferentes, quando não de um mesmo governo, se sobrepunham, duplicando ou triplicando a oneração de um mesmo fato econômico ou de um mesmo contribuinte. A ideia da reforma tributária continuou, portanto, em primeiro plano nas preocupações dos economistas, dos juristas e dos políticos. Mas tentativas sérias e tecnicamente elaboradas foram, porém, infelizes. Cabe-me referir a da comissão constituída em 1956 pelo então Ministro da Justiça, Nereu Ramos, para rever a Constituição em geral, mas que, não obstante a eminência dos nomes que nela colaboraram, apenas formulou, em matéria tributária, proposições bastante modestas; e, como iniciativa particular, o Congresso Nacional de Reformas de Base, realizado em São Paulo em 1963, cujas recomendações, na época, não podiam encontrar ambiente propício. Eu me permito, com alguma imodéstia, incluir entre as tentativas de reforma o Projeto de Código Tributário Nacional, de cuja elaboração participei em 1953 e 1954 e que, embora adstrito aos preceitos da Constituição de 1946, era um esforço de sistematização do direito tributário substantivo e formal; esse projeto, enviado ao Congresso em 1954, não logrou maior atenção do Legislativo, afora um profundo estudo de Aliomar Baleeiro, então deputado, que foi seu relator na Comissão de Constituição e Justiça da Câmara. Finalmente, em 1961, a Emenda Constitucional n. 5, de inspiração nitidamente política, introduziu algumas modificações no sistema, mas sem lhe alterar a estrutura, e mesmo, estou certo, sem dar aos Municípios os benefícios que a sua ementa anunciava.

O atual governo preocupou-se, desde 1964, de reavivar o projeto de Código Tributário Nacional, mandando revê-lo por uma comissão de que fiz parte, para introduzir-lhe os ajustamentos exigidos, quando menos, pelo tempo decorrido desde a sua elaboração – àquela altura 10 anos. Mas essa tarefa foi logo superada por outra de maior vulto, e uma comissão, de que fui relator, e que contou como seus membros Luiz Simões Lopes, que a presidiu como Presidente da Fundação Getulio Vargas, Sebastião Santana e Silva, representando o Ministério do Planejamento, Mário Henrique Simonsen, Economista da Fundação Getulio Vargas, Gerson Augusto da Silva, representando o Ministério da Fazenda, e Gilberto de Ulhôa Canto, o especialista independente conhecido de todos os senhores, foi

incumbida de projetar uma nova discriminação de rendas. A comissão, colocada diante da magnitude da tarefa, dispôs-se a exceder um tanto quanto as suas atribuições específicas e reformulou inteiramente o sistema tributário sobre novas bases. O seu trabalho, depois de um debate intenso e por vezes acerbo, que polarizou durante um ano a opinião pública especializada e leiga, foi, afinal, promulgado pelo Congresso, em 1º de dezembro de 1965, como Emenda Constitucional n. 18 à Constituição de 1946. Em seguida, como diploma complementar da reforma, foi reavivado o projeto do Código Tributário Nacional, que, já então revisto por três dos membros da mesma comissão – Gilberto de Ulhôa Canto, Gerson Augusto da Silva e eu – e, adaptado ao novo sistema, foi promulgado pelo Congresso como Lei n. 5 172, em 25 de outubro de 1966.

Mas nem por isso parou aí a preocupação com a reforma tributária. Embora eu discorde quase totalmente com os dispositivos que nele se continham e com a filosofia que animou o projeto de Constituição elaborado pela Comissão de Juristas nomeada pelo Governo em princípios de 1965, não posso deixar de mencioná-lo aqui, como expressão de respeito pelos seus autores – Orozimbo Nonato, Themístocles Cavalcanti, Levi Carneiro e Seabra Fagundes, que se afastou da comissão antes do término de seu mandato, ou melhor, dos trabalhos. Depois disto, a Lei n. 5.172 e a própria Emenda Constitucional n. 18 foram alteradas por uma série de atos legislativos, de hierarquia nem sempre bem definida – basta lembrar que a Emenda Constitucional n. 18 foi alterada por um Decreto-lei e este, por sua vez, por um Ato Complementar – a tal ponto que creio eu possa dizer que, depois da reforma tributária de 1965/1966, uma segunda já se fez através dessa legislação esparsa, e ainda uma terceira reforma tributária já se contém na nova Constituição, promulgada a 24 de janeiro, para vigorar a partir de 15 de março.

A tal ponto, dizia eu, que eu mesmo – que sou chamado pelos meus amigos (e desconfio que também pelos meus inimigos) de "pai da criança" nem sempre consigo reconhecer o meu filho. Não renego o meu filho, mas acho importante, para concluir este introito, fixar bem duas datas: a do seu nascimento (1º de dezembro de 1965) e a de sua maioridade (25 de outubro de 1966). Com isto, com esta declaração que, de certa forma, pode ser comparada àquelas infelizes declarações que, às vezes, os pais são obrigados a fazer pelos jornais – "Não me responsabilizo pelas dívidas contraídas por meu filho Fulano" – eu já deixo confessado que pretendo abusar da honra que me fez a Associação dos Advogados de São Paulo ao convidar-me para falar neste curso e pretendo fazer uma palestra de espírito não informativo, ou educativo – de que este ilustre auditório não precisa – mas sim de espírito nitidamente polêmico.

A comissão elaboradora da Emenda n. 18 aceitou um postulado que eu havia proposto numa conferência pronunciada em dezembro de 1961: o de que o sistema tributário deve ter caráter nacional. Parece um truísmo, mas a experiência anterior demonstrava que a estrutura do sistema em três compartimentos teoricamente estanques – apesar das tentativas de amenização e de entrosamento por parte da Constituição de 1946 – esta compartimentação do sistema era a própria negação daquele caráter nacional. Segregar naqueles três compartimentos os três

níveis de governo já era, por si só, incitá-los a se afrontarem numa espécie de guerra intestina, em que a tributação era o campo de batalha e o contribuinte a vítima. As frinchas que a prática abriu nas muralhas que deviam separar os três campos tiveram, por sua vez, um duplo e igualmente funesto resultado sobre seus dois aspectos: 1º) a sobrecarga do contribuinte pela superposição de tributos, levando ao empobrecimento da economia privada, à injustiça na repartição dos custos do Governo e ao desajustamento do quadro econômico nacional, e por outro lado, como segunda consequência, o desprestígio do direito, pela sua impossibilidade de fornecer o instrumento adequado ao funcionamento de um sistema cujo vício de origem era econômico e não jurídico, mas cujas consequências eram mais imediatamente aparentes no plano jurídico, se não no plano forense.

De fato, parece-me que o defeito fundamental de todas as discriminações constitucionais de rendas, anteriores ao da Emenda n. 18, era o de tratarem a estruturação do sistema tributário como um problema jurídico de delimitação legal de poderes, e não como um problema econômico de repartição equitativa e racional de fontes de riqueza suscetíveis de servirem de base à tributação. Esse ponto de partida, herdado de 1891 – e que então era explicável pelas determinantes políticas da tarefa de reestruturar a nação como república – traduziu-se na prática constitucional pela atribuição de competências privativas expressas em termos de conceito ou definições jurídicas. Mas ninguém melhor do que nós, os advogados, para dar testemunho de que as definições jurídicas nem sempre são incontroversas para os próprios juristas. Isto sem falar de quando a competência tributária era definida por conceitos econômicos insuficientemente formulados, como, por exemplo, "renda e proventos de qualquer natureza", ou, então, por expressões vazias de sentido conceitual, como "Indústrias e Profissões". Não quer dizer precisamente nada. Por isso, a Emenda n. 18 afastou-se inteiramente do critério das Constituições anteriores e procurou, ao contrário delas, definir as competências tributárias em termos econômicos.

Assim, como um primeiro passo, procurou-se delimitar três áreas econômicas – comércio exterior, patrimônio e renda, produção e circulação – entre as quais todos os impostos pudessem, em seguida, ser classificados. Como um segundo passo, elaboraram-se, em cada uma dessas áreas, as atividades econômicas mais aptas a servirem de base à tributação. E, finalmente, atribuiu-se a cada uma dessas atividades ao governo mais indicado para tributá-la: e também nessa escolha do governo mais indicado em cada caso, o critério determinante foi sempre econômico, admitindo-se apenas acessoriamente considerações jurídicas, políticas ou de comodidade administrativa. Agora, a Constituição de 1967, embora conservando as mesmas figuras tributárias e as mesmas atribuições da Emenda n. 18, entretanto reverteu ao antigo sistema de enumerar em um só artigo todos os impostos de competência de um mesmo governo. Mas isso não é, como penso ter demonstrado pela exposição, embora rápida, das premissas da elaboração da Emenda n. 18, não é um simples problema formal de técnica legislativa, ou mesmo apenas de redação. De modo que, logo aí, creio poder enxergar um primeiro divórcio entre o espírito da Emenda n. 18 e o da nova Constituição.

Mais ainda: o critério de atribuição da Emenda n. 18 filiava-se à ideia mestra de estruturar o sistema tributário em bases nacionais, repartindo os impostos, não em função do poder político a que eram atribuídos, mas em função do setor da economia nacional a que cada um deles se referia. A nova Constituição, retornando ao antigo sistema, voltou a construir, pelo menos formalmente – se o fez efetivamente a experiência dirá –, as barreiras políticas e jurídicas entre as três unidades tributantes. O pior, porém, é que – se me permitem a imagem –, a nova Constituição, ao reconstruir as barreiras, em vez de obstruir as frinchas que nela havia, as escancarou como portas. E essas portas, embora largas, só foram feitas para admitir tráfego num sentido de mão única.

Explico-me. Estou, agora, fazendo alusão ao chamado campo "residual" ou "concorrente", que a Constituição de 1891 ignorava, que a de 1946 procurou regular, que a Emenda n. 18 aboliu, e que a nova Constituição restaurou em proveito do governo federal. Em 1891, não eram proibidos impostos idênticos, cobrados por poderes diferentes, desde que não fossem aqueles reservados privativamente a um ou a outro governo. Em 1946, facultou-se à União e aos Estados criar "outros impostos" além dos privativos, sob as ressalvas de que o seu produto seria repartido, e de que o imposto federal, ainda que posterior, excluiria o estadual idêntico. Pois bem, a experiência mostrou, principalmente depois de 1946, que esse campo "residual" ou "concorrente" era o campo de eleição de manobras que visavam, através de distorções jurídicas, que por sua vez iam, conforme o caso, desde a mais refinada sutileza até ao mais grosseiro primarismo, evitar limitações constitucionais aplicáveis a determinado imposto privativo, ou então invadir a competência de outro governo. Em ambos os casos, pelo mesmo processo, de desfigurar formalmente um imposto privativo, próprio ou alheio, conforme o caso, apresentando-o como imposto "concorrente". Sob este aspecto, creio que, como mecanismo de fraude à lei, a competência "residual" só foi superada pelo desvirtuamento do conceito de taxa, para com esse nome criar impostos.

Por isso, a Emenda n. 18, pura e simplesmente, aboliu o campo "residual", e disse de modo categórico que os únicos impostos admitidos eram os nela previstos. Essa solução era pragmática como meio de coartar um abuso que a experiência havia demonstrado, mas também era lógica, se partirmos da premissa de que a repartição das atividades tributáveis em três áreas (econômicas, não políticas ou jurídicas) esgotavam o elenco das bases admitidas para tributação. Era lógico, dizia eu, que a Emenda n. 18 dissesse que não se admitiam outros impostos senão aqueles nela previstos. Por definição, não haveria mais matéria tributável que não estivesse coberta pelo campo delimitado em três áreas a que me referi. Entretanto, a Constituição de 1967, embora conservando as mesmas espécies de impostos, com idênticas atribuições, restaurou o campo "residual", mas agora em benefício exclusivo da União, salvo se esta, a seu critério, e depois de definir, ela própria, o imposto, o transfira ao Estado ou ao Município. Assim fazendo, a nova Constituição deixa em suspenso e indefinido o próprio alcance de todo o sistema tributário, nem sequer merece o paliativo que merecia a Constituição de 1946, na qual o campo "residual" era uma tentativa, embora frustrada na prática, de conferir

àquele sistema um caráter nacional. Ao contrário disso, a nova Constituição incorre, com muito maior justiça do que a Emenda n. 18, na censura que se fez à Emenda n. 18, de ser centralizadora e invasora das prerrogativas dos Estados e dos Municípios.

Há pouco disse que as taxas eram um dos instrumentos, talvez o maior, de infração da discriminação de rendas, portanto de toda a estrutura do regime tributário constitucional. Para trancar essa porta à fraude, a lei, a Emenda n. 18, elevou o conceito de taxa à dignidade de preceito constitucional. Isto pareceu necessário ante as lições da experiência, mas, por outro lado, exigiu elaboração cuidadosa, uma vez que o conceito teria de ser, ao mesmo tempo, rígido bastante para não comportar desvirtuamento, e, por outro lado, suficientemente compreensivo para não entravar a atuação legítima do governo. É claro que, se é possível definir os impostos por espécie: imposto de renda, imposto de transmissão, imposto de consumo etc., ao contrário, a taxa só pode ser definida como gênero. A não ser assim, estaria limitado "a priori" o âmbito das atividades públicas que o governo poderia financiar por este meio. Assim, para conseguir ser compreensivo sem perder a necessária rigidez, o conceito de taxa adotado pela Emenda n. 18 acrescentou, às hipóteses clássicas de serviços públicos específicos prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, mais a hipótese das atividades públicas que configurassem o exercício regular do poder de polícia. O poder de polícia, embora não se traduza pela prestação direta de um serviço – antes, pelo contrário, possa configurar uma regulamentação, limitação, ou restrição, que muitos considerariam até como um "desserviço" – nem por isso deixa de representar uma atividade pública empreendida em relação a um contribuinte ou a uma determinada categoria de contribuintes, no interesse da coletividade: a forma correta do seu financiamento é, portanto, a taxa.

Mas restava definir o poder de polícia; e para este problema intrincado de direito administrativo, a comissão elaboradora da Emenda n. 18 obteve o concurso de dois nomes dos mais respeitados do direito público brasileiro, Caio Tácito e Seabra Fagundes. A fórmula resultante dessa colaboração foi incluída, não na própria Emenda n. 18, para evitar possíveis dificuldades à sua adaptação a novas exigências ditadas pela evolução, mas foi incluída, como regra normativa, na Lei n. 5.172. Ao formular o conceito de poder de polícia era inevitável a enumeração, e enumeraram-se, como integrantes do poder de polícia, as atividades estatais ditadas pelo interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à tranquilidade pública, ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Não tenho a pretensão de dominar este assunto, mas acredito que os nomes que assessoraram a feitura desse dispositivo garantem sua perfeição, não apenas em face do direito administrativo moderno, mas, principalmente, no quadro das instituições políticas e jurídicas brasileiras.

Posteriormente, o Ato Complementar n. 31 veio acrescentar a esse elenco das atividades públicas que poderiam fundamentar taxas baseadas no poder de polícia mais as referentes "à disciplina da produção, e do mercado e ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do poder públi-

co". Confesso-me, já me confessei, sem autoridade para afirmar que essas hipóteses não se enquadram estritamente no poder de polícia. Mas me parece antes que se trate de formas de exercício de outra prerrogativa estatal, o poder de intervenção no domínio econômico. A ser assim, penso que o conceito de taxa terá ficado demasiadamente amplo no seu âmbito, o que, no plano das taxas estaduais e municipais, pode significar a volta ao perigo do seu desvirtuamento; e, no plano das taxas federais, é desnecessário, ante a elasticidade da competência em matéria de impostos, a que já me referi, com o retorno ao campo "residual" e também diante da ampliação do conceito de contribuição, de que agora quero falar.

Ê sabido que a ciência das finanças e o direito tributário adotam uma definição tripartida da figura do tributo: impostos, taxas e contribuições, muito embora haja autores (como, no Brasil, Pontes de Miranda) que entendem que a contribuição é uma excrescência, que pode ser identificada, conforme os casos, como um imposto ou como uma taxa, e ainda outros mais extremistas (como Neumark), que entendem que só existe uma figura, a do imposto, sendo as taxas ou as contribuições impostos, cuja, receita é destinada a alguma finalidade específica. Sem entrar nessas controvérsias, o fato é que no direito brasileiro geralmente se entende que impostos e taxas são gêneros, ao passo que contribuição é espécie: isto porque a Constituição de 1946 só reconhecia, especificamente, a contribuição "de melhoria". O mesmo fizeram a Emenda n. 18 e a Constituição de 1967, muito embora esta, diga-se de passagem, mantivesse apenas um dos elementos do conceito de contribuição "de melhoria" – o de que o total da contribuição não pode exceder o custo da obra pública – mas omitiu outro – o de que a contribuição não pode exceder em cada caso o benefício individual resultante da obra pública. Com isto alterou, a meu ver, substancialmente o conceito, podendo mesmo levar a transformar a contribuição de melhoria num imposto sobre a valorização imobiliária presumida e não realizada.

Mas o aspecto de que quero falar agora é outro. Existe entre nós, especialmente a partir da Carta de 1967, um sem-número de exações que, embora possam corresponder a necessidades econômicas ou administrativas reais, entretanto não têm contornos jurídicos definidos, e por isso levam uma existência mais ou menos precária à margem da Constituição e das leis. Estou me referindo às exações ligadas à previdência social, à organização profissional, à regulamentação de certas atividades econômicas, à intervenção estatal em certos setores da produção – enfim, a toda uma "zona cinzenta" que se convencionou chamar de "parafiscalidade", palavra que Aliomar Baleeiro chamou muito bem de "neologismo feliz para designar um conceito sem conteúdo próprio". Essas exações, como disse, vegetam – ou talvez fosse melhor dizer "florescem" – à margem do direito tributário, especialmente à margem dos requisitos constitucionais de legalidade e de controle orçamentário. Em alguns casos, admito que essa situação poderá justificar-se pela natureza dos objetivos visados, especialmente em face da proibição absoluta que a Constituição de 1946 fazia da delegação legislativa. Mas na maioria dos casos, desconfio que essa situação fosse apenas cômoda, permitindo arre-

cadar e manipular dinheiros públicos, sem os entraves das limitações constitucionais aplicáveis aos tributos.

Justamente por isso, em trabalhos já antigos, propus que se desse à figura da contribuição um caráter genérico que abrangesse todos os tributos que não fossem especificamente nem impostos e nem taxas. A minha ideia, como é evidente, era para trazer para o campo da legalidade tributária todos esses instrumentos de captação coativa de riqueza privada, pois instrumentos de captação coativa de recursos são, para mim, tributos. Essa ideia não foi aceita, nem no Projeto de Código Tributário de 1954 (quando, admito, ela esbarraria no art. 30, n. I, da Constituição de 1946, que falava exclusivamente de contribuição de melhoria, e nem tampouco na Emenda n. 18, nem, por conseguinte, na Lei n. 5.172). Por outro lado, ao tempo da Constituição de 1946, procurava-se, às vezes, legitimar essas exações sem forma e nem figura de juízo, sustentando que não se tratava de tributos, porque não eram fundadas no poder tributário, mas sim em outras prerrogativas estatais, notadamente o poder de intervenção no domínio econômico, de que falava o art. 146 da Constituição de 1946, ou no poder de regular o trabalho e a previdência social, de que falava o seu art. 157. Mas, por outro lado, foi o próprio governo que se incumbiu de desacreditar esse argumento. Logo depois da Lei n. 5.172, surgiu o Decreto-lei n. 27, que acrescentou àquela lei mais um artigo – o art. 218 – dizendo que nada que se contém nesta lei impedirá a cobrança de tais, tais e tais fundos, ou contribuições, ou quotas, que enumerava, exações essas que eram precisamente do gênero a que me referi, notadamente, a título de exemplo, o imposto sindical (que passou a chamar-se "contribuição sindical") e várias outras exações sibilinamente chamadas de quotas e relativas à previdência social. Ora, é claro que fazendo assim, isto é, incorporando no Código Tributário um dispositivo referente a contribuições, quotas, ou que nome tenham, o Decreto-lei n. 27 confessou que estas exações de que ele estava tratando eram tributos. Não fosse assim não era preciso alterar o Código Tributário para dizer que a cobrança deles continuava legítima. Aliás, o Decreto-lei n. 27 esqueceu de dizer uma coisa: o que ele devia ter alterado não era a Lei n. 5.172, mas sim a Emenda Constitucional n. 18, pois tudo o que se continha, especialmente o caráter limitativo ou restritivo do poder tributário na Lei n. 5.172 era decorrência direta e só poderia existir em função da Emenda Constitucional n. 18. Por conseguinte, estas exações de que estou falando não se baseavam em poderes estatais outros que o tributário e, por conseguinte, também eram pura e simplesmente inconstitucionais, como inconstitucional seria o próprio Decreto-lei n. 27. Apenas lembro para aqueles dos senhores que estão acalentando a ideia de um mandado de segurança que a nova Constituição excluiu da apreciação judicial todos os atos legislativos baixados com base nos Atos Institucionais. Mas quanto à legislação anterior aos Atos Institucionais ainda é cabível o mandado de segurança, embora, talvez, esteja prescrito. Mas vamos deixar essas oportunidades forenses e voltar ao plano das ideias gerais. Neste plano, o que eu quero observar é que a nova Constituição consagrou – é verdade que fora do capítulo referente ao sistema tributário – consagrou a existência de contribuições assim chamadas especificamente, criadas

por lei pela União, para custeio dos serviços relativos à intervenção no domínio econômico (art. 157, § 9º), para custeio da parcela da União nos encargos da previdência social (art. 158, § 2º) e para custeio das atividades dos órgãos sindicais e de representação e da execução de programas de interesse das categorias por eles representadas (art. 159, § 1º). É certo que a Constituição de 1946 já continha disposições semelhantes, embora menos incisivas. Entretanto, é caso de se perguntar se, à vista dos antecedentes a que acabo de me referir, não será sustentável o enquadramento dessas contribuições no conceito de tributos. Se assim for, estará consagrada a ideia da contribuição como gênero, e embora se queira censurar a nova Constituição por criar todo um novo gênero de tributos exclusivamente para a União, acho que não se poderia deixar de regatear aplausos por ter trazido para dentro da lei instrumentos de atuação do Poder Público que até hoje viveram à margem da lei e que, não obstante, são importantes no Estado moderno.

Passando a uma outra ordem de ideias, quero agora falar das limitações constitucionais em matéria tributária. Neste terreno, a Emenda n. 18 havia inovado muito pouco, embora o fizesse em dois aspectos fundamentais: o princípio de legalidade e o princípio de anualidade.

Quanto ao princípio de legalidade, a Emenda n. 18 abriu algumas exceções à proibição absoluta da delegação legislativa, a que já me referi, que se continha no art. 36, § 2º, da Constituição de 1946. Em todos os casos, a exceção era restrita à majoração de tributos, nunca à sua criação, e se justificava por considerações que ou são inerentes à própria natureza dos tributos a que se referem, ou são premissas estruturais de todo sistema tributário, que a Emenda n. 18 procurava equacionar. A estas exceções há uma conceituação estrita do princípio de legalidade que é de dois modos: primeiro é a delegação legislativa ao Poder Executivo para alterar as alíquotas ou as bases de cálculo dos impostos do comércio exterior sobre impostos de importação e de exportação; e para alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto sobre operações financeiras, que é o que veio substituir, como todos os Senhores sabem, o antigo imposto do selo federal.

Eu disse que estas exceções ao princípio estrito de legalidade se justificavam no caso dos impostos sobre o comércio exterior por considerações inerentes à natureza destes, em que é essencial que o Governo possa agir rapidamente, muitas vezes sem poder esperar pela delonga natural e inseparável do processo legislativo, isto para assegurar o equilíbrio internacional das importações e das exportações e, portanto, o valor internacional da moeda, e, por via de consequência, o poder aquisitivo interno, especialmente evitando manobras de "douping" de subvenção à exportação, com prejuízo, muitas vezes de convenções internacionais, efetuadas por outros países. No caso do imposto sobre operação financeira, a delegação ao Executivo justifica-se pelo mesmo motivo, pela mesma ordem de considerações porquanto este imposto não é como os demais considerados pela Emenda n. 18, como um instrumento produtor de receita, mas sim como um mecanismo para as operações financeiras sobre as quais incide, ou seja, para intervir no mercado interno; com os mesmos objetivos os impostos sobre o comércio exterior são mecanismos para intervenção no mercado internacional. Havia, na

Emenda n. 18, uma terceira delegação legislativa – esta considero injustificável, mas não é de responsabilidade da Comissão, pois foi introduzida no Congresso – que era a que se referia à isenção do imposto de circulação para os gêneros de primeira necessidade que fossem definidos por decreto do Poder Executivo Estadual. Em primeiro lugar, parece-me que essa isenção, em si mesma, não tinha lugar na Constituição. A Constituição só deve conter exoneração de tributos que sejam essenciais à estrutura destes mesmos tributos, ou mais, em matéria de rotina, muito menos justificável atribuir ao Executivo uma delegação legislativa como essa.

A nova Constituição consertou isso. Em parte excluiu a delegação legislativa, mas deixou subsistir a isenção de caráter profissional, determinando à lei estadual que dê isenção do imposto de circulação para os gêneros de primeira necessidade que entender merecedores desse fato.

Um segundo tipo de delegação legislativa, ou seja, de exceção ao entendimento estrito do princípio de legalidade, continha na Emenda n. 18 através de delegação, agora não ao Executivo, mas ao Senado Federal, ou seja, atribuição apenas a uma das Casas teto do imposto de circulação de mercadoria nas operações interlente a de lei. Estas resoluções seriam expedidas para fixar o teto do imposto de circulação de mercadoria nas operações internacionais, estaduais, e para fixar a alíquota-teto dos impostos sobre transmissão "inter vivos". Mais adiante, se o tempo permitir, dizendo alguma coisa rápida sobre os impostos por igual considerados, voltarei a esses aspectos. Lembro apenas, neste momento, que nas hipóteses a atribuição dessa função legislativa ao Senado isoladamente justifica-se pela finalidade atribuída a essa Resolução n. 19. A finalidade é a de poder ajustar a lei às flutuações no panorama econômico nacional e assim adaptá-la à realidade que tenha mudado e que exija, como no caso anterior, uma ação rápida do governo, porém mais do que a finalidade de rapidez, neste caso o que se visou foi dar ao Senado como sendo norma em que todos os Estados tenha representação por igual. Está, portanto, supostamente falando, livre das injunções políticas que são inseparáveis da representação proporcional. Para o Senado essa função é atualizadora; e há flexibilidade do sistema tributário em todos os casos em que a ação necessária interesse a mais de um Estado ou Município. De certa forma o que se visou foi dirigir o Senado Federal em fiel da balança do equilíbrio tributário, que a emenda constitucional procurou estabelecer e que é, em última análise, a finalidade precípua de todo sistema tributário constitucional.

A nova Constituição, como já disse, manteve esses dispositivos a que tenho referido como exceções ao princípio de legalidade, mas que, talvez, fossem melhor chamar de "formas específicas" ou "formas particulares" de atuação do princípio de legalidade.

Acontece, entretanto, que, na nova Constituição, com a aprovação de uma emenda global, que veio incorporar ao texto praticamente todo o capítulo da Constituição de 1946, relativo ao "direito e garantias individuais" – é o art. 141 da antiga Constituição, que na atual, na nova, tem o número 150 – entrou para o texto um dispositivo conflitante. É a reprodução do antigo § 34 do art. 141 da

Constituição, que os Senhores certamente conhecem, que é um dos mais férteis em matéria tributária. É aquele que diz:

> "Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária [...]."

Nenhum tributo, sem ressalva. Existe, no dispositivo, uma ressalva que se refere à tarifa aduaneira e ao imposto lançado por motivo de guerra. Essa ressalva é apenas na parte relativa à autorização orçamentária, não se aplicando à criação do tributo por lei. De maneira que tendo primeiro a Constituição admitido exceções, ou se quiserem modalidades particulares de exercício de atuação do princípio de legalidade, com a adoção dessa emenda global, que trouxe para a nova Constituição todo um capítulo da antiga, ficaram no mesmo texto duas disposições conflitantes. Como se vai resolver o problema, não sei. Dir-se-á que as disposições excepcionais ou específicas a determinados tributos prevalecem sobre as genéricas, mas acontece que as genéricas estão contidas num capítulo, que é o capítulo de declaração de direitos, que diz "nenhum tributo". Aí o primeiro problema para a prática resolver.

Quanto ao princípio de anualidade, a Emenda n. 18 foi mais radical. Este princípio vinha expresso na Constituição de 1946, no mesmo art. 141, § 34, a que acabei de me referir, em sua segunda parte, quando dizia "nenhum tributo será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária...". Em outras palavras: exigia-se para a cobrança de um tributo duas leis: a lei tributária respectiva, substantiva, que criasse ou majorasse esse tributo, e a lei de orçamento, que autorizasse a sua cobrança em cada exercício. Não é que a lei tributária seja uma lei de vida efêmera que tenha de ser renovada anualmente, mas é uma lei que tinha de ter, por força de dispositivo, a sua atuação revigorada em cada exercício e para aquele exercício. A comissão elaboradora da Emenda n. 18 entendeu o princípio da anualidade como significando, o que me parece exato, apenas uma norma de vigência da lei tributária num determinado exercício, marcando um tempo inicial: a lei para vigorar no próximo exercício deverá ter sido aprovada antes do orçamento. Este era o conteúdo prático da norma estabelecida no § 34 do citado art. 141. Entendida, porém, como autorização orçamentária, no regime da Constituição de 1946, esta norma teria o aspecto quase formal: o de exigir uma menção específica a todas as leis tributárias vigentes na lei do orçamento. Não nego que isso tivesse uma grande utilidade. Muitas vezes usei isso, mas para um outro fim. É que a lei do orçamento dava-me a lista completa das leis que o governo entendia que estavam em vigor, de maneira que, se me cobravam alguma coisa que não estivesse naquela lista, eu tinha o meu mandado de segurança pronto, mas esta finalidade seria espúria ou, digamos, ocasional ou interesseira. O princípio, em si, da anualidade deve-se ter por satisfeito simplesmente considerando-o como norma de vigência da lei e, por conseguinte, basta que haja qualquer justificativa na própria lei tributária que diga "esta lei entrou em vigor em tal data ou entrará em vigor a partir de 1º de janeiro próximo", ou como quiser. E não o dizendo, uma norma constitucional então fixará a vigência do novo tributo ou da

majoração do tributo existente. Mas ainda nisso a Emenda n. 18 foi inovadora. Restringiu a aplicabilidade do princípio da anualidade apenas aos impostos sobre o patrimônio e sobre a renda. Significa que dispensou o princípio da anualidade a todos os impostos ditos de fato gerador instantâneo. Quer dizer, os impostos sobre atos jurídicos e negócios, operações do comércio etc. Em todos os casos em que o imposto incide sobre um ato isolado, o princípio da anualidade foi dispensado. Em outras palavras: a lei que vigorou para aquele ato, exauriu a sua aplicabilidade com a sua aplicação. O próximo ato que ocorrer poderá ser afetado por lei nova, ainda que promulgada dentro do mesmo exercício ou na véspera.

O princípio da anualidade e a sua história, que vem da Inglaterra (1668), mostram que essa foi a ideia: preservar a economia privada da surpresa proveniente daqueles impostos que abrangem um complexo de fatos tributáveis, ou seja, todas as operações "ativas e passivas de uma empresa num exercício se consubstanciam num balanço de fim de ano. Ao levantar esse balanço, a empresa deve saber a que impostos e em que medida estarão sujeitas no ano que vem, se não, não podem planejar a sua própria vida. Para isto tem finalidade, tem utilidade, tem sentido o princípio da anualidade. Para os impostos instantâneos não tem. Digo mais: Não existindo em nenhum a regra oposta, ou seja, a regra que proíba que as despesas públicas aumentem dentro do exercício, e nem poderia existir, porque é uma situação de fato, não havia razão, abstraindo a hipótese dos impostos anuais, para se aplicar aos impostos não anuais o princípio da anualidade, pois que até parece, exposto assim, uma contradição em seus termos Por isso a Emenda n. 18 restringiu o princípio da anualidade apenas aos impostos sobre o patrimônio e sobre a renda, que são impostos que se cobram por períodos certos de tempo. A nova Constituição não fez esta distinção. O art. 20, que estabelece as limitações constitucionais aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proibiu cobrar impostos sem lei, criar impostos sem lei e cobrá-los sem ser por lei anterior. Não fez a ressalva e, por sua vez voltou aqui o problema no art. 150, § 29, correspondente ao art. 141, § 34, da Constituição de 1946. Entrou para o texto o princípio da anualidade outra vez, precisamente nos mesmos termos que tinha na Constituição de 1946, ou seja, formalmente conceituado como regra de autorização orçamentária, ou seja, artigo específico na lei de orçamento.

A hora está adiantada e eu queria apenas fazer referência a mais um ponto deste tema das limitações constitucionais em que eu encontro uma divergência de sistema entre a Emenda n. 18 e a nova Constituição. É o caso extremamente controvertido das isenções de impostos estaduais ou municipais por lei federal. A Emenda n. 18 continha dispositivos neste sentido. Esse dispositivo não foi o dispositivo originariamente planejado pela comissão. A comissão havia previsto uma disposição mais genérica de que em todos os casos em que exigisse o interesse nacional, a lei complementar poderia isentar de impostos, quer federais, quer estaduais, quer municipais, no interesse nacional. Lei complementar é uma lei de tramitação mais rígida, com maior "quorum" do que a lei ordinária. Por conseguinte, entendia-se que esta hipótese, aproximando-se da reforma constitucional no tocante ao seu processo parlamentar, daria a suficiente garantia de que a hipótese em que a faculdade fosse utilizada seria mais rigorosamente analisada.

Este dispositivo proposto pela Comissão foi recusado pelo Ministro Otávio Gouveia de Bulhões – preciso fazer citação nominal dele, porque a razão que ele invocou me faz honra como demonstração de uma preocupação pela moralidade administrativa. O motivo que ele deu foi este: se o Estado – Poder Público – entra hoje amplamente nos campos normalmente reconhecidos como próprios da atividade privada, não é justo, não é decente, que o Estado possa, por sua própria lei, fazer concorrência desleal, exonerando-se a si mesmo de encargos que ele impõe aos seus concorrentes. A objeção, como eu disse, representaria um alto sentido ético, mas, talvez, não fosse muito rigorosa no plano financeiro e nem no jurídico, desde que se considere que o Estado, propriamente falando, não deve entrar no campo da iniciativa privada. E a hipótese a ressalvar seria, então, aquela em que o Estado age por um concessionário, por um delegatário de função, para praticar função pública, aquela que se praticado por ele próprio não seria uma autotributação e cuja prática ele delega a uma concessionária, normalmente por contrato. Portanto, parece que nesta hipótese o Governo asseguraria à sua concessionária a mesma situação tributária que teria ele próprio se exercesse aquela atividade que transferiu. Feita esta observação estaria justificado o dispositivo que apareceu na Emenda n. 18 e que foi introduzido no Congresso, retornando-se à possibilidade de a União isentar de tributos locais os serviços públicos federais concedidos. Restringiu, portanto, o alcance primeiro da proposta da Comissão elaboradora da Emenda n. 18. Reconheço que a restringiu bem, pois nossa proposta inicial tivesse um cunho grande demais. Como foi reestruturada pelo Congresso, a disposição ficou reduzida aos seus justos limites, ainda que não tenha sido muito feliz na parte redacional, mas na parte estrutural ficou melhor. Acontece que a nova Constituição estava amarrada a toda aquela preocupação de honestidade administrativa que reconheci momento atrás, e, no art. 20, § 2º, permitiu ao Governo Federal dar isenções de impostos estaduais e municipais sem ressalva, quer dizer, a serviço público, a atividade privada, ou qualquer que seja, desde que no interesse nacional. A tarefa do Congresso, já que a isenção será dada por lei, é a de policiar o que se entende por interesse nacional.

Com isto peço desculpas aos Senhores por me ter excedido e espero que tenha deixado aos Senhores, pelo menos, uma ideia do problema que defrontamos todos os servidores do direito. Este problema é o de permanecermos vigilantes – graças a Deus sempre o fomos – no cumprimento de um dever, para evitar que, através de interpretação especiosa de reformas possivelmente menos cuidadas e problema da magnitude deste – o Sistema Tributário Nacional – venhamos, não quero dizer venhamos a recair nos erros do passado, para não parecer que queira me valer desta oportunidade para fazer uma carga contra aqueles que antes nela trabalharam, mas venhamos a recair em outros erros possivelmente diferentes e de outras naturezas.

Com esta nota final eu me despeço dos Senhores com os meus agradecimentos, entregando-lhes o cartel de desafio, que estou certo saberão mantê-lo bem alto, como sempre o fizeram os juristas de São Paulo e do Brasil.

O Direito Tributário[1]

Sumário: 1. Sua codificação, estudo e ensino no exterior e no Brasil – 2. Importância atual do direito tributário como especialidade profissional – 3. O auxílio que, dentro do ensino universitário, o direito tributário pode dar a outros estudos – 4. A exigência curricular do direito tributário como complementação científica e profissional.

1. Sua codificação, estudo e ensino no exterior e no Brasil

Se consultarmos uma obra atual e específica sobre a história da tributação como os dois recentes e alentados volumes da *Histoire de l'Impôt* de Gabriel Ardant, poderemos ver não só como é remoto o aparecimento do tributo, recebido primeiro em espécie (*in natura* ou *in labore*) e com o advento da moeda, em dinheiro.

Mas ainda do ponto de vista da obrigatoriedade, se examinarmos obras histórico-jurídicas, poderemos ver que em diferentes épocas e lugares surgira como doações ou auxílios dentro de uma *relação voluntária*; a seguir como exigência dentro da *relação de suzerania ou força* e portanto arbitrariamente, até chegarmos ao Estado de Direito democrático em que a tributação tem de ser feita não só com consentimento do povo contribuinte, através de seus representantes, mas sob critério de justiça social, com base em princípios de generalidade, igualdade em função da capacidade contributiva e disciplinada pela *relação jurídica*, ou seja, como direito e obrigação, para dar a ambas as partes garantias e certeza.

Precisamente a partir desta última fase, quando o fenômeno da tributação alcança estrutura jurídica, de forma que o tributo não seja mais um favor do particular, mas também não lhe possa ser exigido arbitrariamente, mas somente na *medida da lei* e *dentro do devido processo legal*, é que poderemos verdadeiramente falar do nascimento do *"Direito" Tributário* como ramo específico do Direito, destinado a regular as relações ativas e passivas decorrentes do fenômeno da tributação, a que estão vinculados interesses fundamentais do Estado e dos particulares.

O Direito, como ciência é uno. Tem princípios gerais e especiais. Mas como ele tem de normatizar uma gama das relações de vida dos homens e como estas são muito diversificadas, para poder *mais adequadamente* regular certos setores e alcançar com precisão o conjunto de relações fáticas comuns entre si, sem se apartar da unidade e da característica normativa, ele pode, como o faz, organizar-se em subdivisões ou ramos. Assim, tendo em vista que os fatos ou situações tributáveis têm características econômicas específicas e comuns entre si, como a fundamental de serem relações econômicas indicativas de capacidade contributiva, isto é, fatos que por sua natureza comportam tributação, dedica-lhes um ramo espe-

---

[1] Aula de encerramento do "2º Curso Sesquicentenário XI de Agosto", realizado no Salão Nobre da Faculdade de Direito do Largo São Francisco – USP.

cial para fazer essa tipologia e sobre ela, ou melhor, tomando essas relações fáticas, transmudá-las em relações jurídicas. Injeta-lhes potência de, pela ocorrência, produzirem efeitos no campo do direito.

A tipificação jurídico-tributária é feita por meio de *normas* descritivas ou "hipóteses de incidência" (CTN, art. 104, III). A situação que foi descrita é o *fato* ou fenômeno. Uma vez ocorrido e incidente o comando da norma prévia, *ipso facto* esta "tensão" exige a *valorização* e temos a consequência ou efeito jurídico. A esta integralidade indissociável de *fato-norma-valor* é que o Jusfilósofo Miguel Reale denomina *concreção*. A visão panorâmica do tridimensionalismo pode ser lida pelos senhores no livro *Teoria tridimensional do direito* do nosso grande Mestre. Dentre as várias de suas obras, muitas das quais foram vertidas para o italiano e espanhol e adotadas em universidades do exterior, é notável a introdução de 85 páginas escrita pelo Jusfilósofo Domenico Coccopalmerio na edição Giuffrè da versão de *O direito como experiência* (*Il diritto come esperienza*) onde sintetiza a elaboração do "tridimensionalismo específico" do Mestre brasileiro e a denomina "la formula Reale".

No capítulo Tridimensionalismo e Fontes do Direito Tributário, a partir da página 43 do *Curso de direito tributário* os senhores encontrarão nossa tentativa de mostrar a influência dessa relevante teoria no campo da juridicização do fenômeno tributário.

Como se vê, o Direito Tributário não se aparta da unidade do Direito. A sua posição de ramo do direito decorre apenas e tão só da natureza das coisas, isto é, em razão da especificidade dos fatos ou relações fáticas que tem de regular *adequadamente*. Teve não só de se utilizar dos princípios da filosofia do Direito, dos princípios gerais do Direito, mas acrescentar princípios, conceitos e institutos específicos às finalidades da tributação, compondo assim um sistema de normas diferentes das normas de outros sistemas. Dessa maneira é que atingiu, tanto pelo conteúdo, como pela forma, o *status* de um novo ramo.

Pode-se mesmo dizer que o Direito Tributário alcançou essa posição de destaque somente por volta de 1919, quando começaram a aparecer as elaborações específicas em torno de seus princípios especiais, conceitos, institutos, compondo um sistema jurídico próprio.

A grande elaboração jurídico-sistemática do Direito Tributário ocorreu sobretudo a partir da criação da Suprema Corte Fiscal na Alemanha, com sede em Munique, e a promulgação naquele país, do famoso Código Tributário ao tempo da democrática Constituição de Weimar. Elaborado com base no anteprojeto de Enno Becker, ministro daquela Corte que, até hoje, tem produzido qualificada jurisprudência. A elaboração doutrinária em torno do código, das várias leis especiais sobre tributos e da jurisprudência daquela Corte tem sido da maior extensão e profundidade.

Esse Código desde então passou a repercutir no exterior. Uma das suas novidades, quanto ao conteúdo, foi codificar normas gerais para a Federação. Não tem, pois o conteúdo que estamos acostumados a ver no Código Civil, no Código

Comercial, no Código Penal, no Código de Processo Civil que reúnem todas as disposições gerais e especiais, regulando *diretamente* as relações entre partes.

Qual a razão dessa forma genérica?

Como a matéria tributária é muito instável, a ideia foi codificar normas gerais, normas sobre leis tributárias e não diretamente sobre os tributos; de modo a poder, por mais tempo, dar orientação aos legisladores federais, como dos entes menores e aos contribuintes.

Logo àquele tempo, com base no Código germânico a Polônia elaborou o seu, mais tarde tivemos o Código do México. Na Argentina o Professor Giuliani Fonrouge elaborou um anteprojeto inspirado naquele e que não chegou a se converter em lei. No Brasil, o Professor Rubens Gomes de Sousa redigiu o anteprojeto publicado pela Imprensa Nacional em 1953, que depois revisto pela Comissão de Reforma de que foi Relator, resultou nosso Código Tributário Nacional, entrado em vigor a 1º de janeiro de 1967. No Relatório da Comissão ela esclarece que dentre as fontes, a primazia coube ao Código da Alemanha, daí a importância desse diploma da cultura germânica para nosso Direito Tributário.

Acontece que desde 1964, no ambiente de altos estudos da República Federal da Alemanha foi a Abgabenordnung submetida a completa remodelação e após 12 anos de debates no Parlamento veio a ser promulgado o novo Código que entrou em vigor a partir de 1º de janeiro deste ano. Tivemos a satisfação de acompanhar esses trabalhos, ir à Alemanha e trazer não só o novo texto, como trabalhos preparatórios e algumas publicações sobre o novo Código: juntamente com companheiros do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, entidade complementar à Universidade de São Paulo, com sede nesta Faculdade, podemos comunicar que o Instituto acaba de concluir a tradução do novo Código de 1977 e entregá-lo à impressão. Como nosso Código Tributário já sofreu inúmeras modificações, muitas das quais em desarmonia sistemática e receberam sérias críticas do saudoso autor do anteprojeto e relator da reforma, esperamos que esse trabalho possa trazer subsídios à já necessária correção e reformulação do Código Tributário Nacional.

Quanto aos estudos e literatura do Direito Tributário no exterior ainda, sem dúvida, a elaboração de maior profundidade continua ocorrendo na Alemanha. No notável verbete "taxation", de várias páginas, na *Encyclopedia of the social sciences*, o norte-americano Robert Murray Haig, depois de passar em revista o estudo e elaboração do Direito Tributário em vários países, declara:

> "A influência acadêmica tem sido talvez maior na Alemanha do que em qualquer dos países acima mencionados e a Alemanha possui o mais altamente desenvolvido e bem torneado sistema dentre todos. Sob o esforço das condições de após guerra reorganizou seu sistema tributário através de notáveis lineamentos."

Para não citar extensa literatura, basta dizer que além de inúmeras monografias universitárias e de obras completas sobre cada tributo, foram publicados importantes comentários ao Código, a começar dos comentários do próprio autor

do primeiro projeto, Ministro Enno Becker e continuadamente o grande comentário Hübschmann-Hepp-Spitaler, já em nove alentados volumes, em folhas substituíveis e já atualizado em face do novo Código.

Também em 1972, sob a inspiração do Ministro Wilhehm Hartz, com a colaboração de 86 dos mais categorizados mestres do Direito Tributário foi publicado, com mais de 1.500 verbetes, o *Dicionário do direito tributário e das ciências fiscais* (*Handwörterbuch des Steurrechts und der Steuerwissenschaften*), demonstrando que o Direito Tributário alcançou não só conceitos, institutos e sistemática próprios, mas até do ponto de vista linguístico, *vocabulário peculiar*. Este Dicionário, pelo seu conteúdo e extensão é, no gênero e na literatura mundial, *primus sine paribus*.

Outro centro de irradiação de estudos tributários na Europa é a Associação Internacional de Direito Fiscal (International Fiscal Association – IFA) com sede em Haia e Bureau Internacional de Documentação Fiscal em Amsterdam. Esta Associação que tem seções em inúmeros países, inclusive no Brasil, publica desde 1938 notável Boletim de Documentação Fiscal Internacional, bilíngue, mensal e anualmente promove Congresso Internacional de Direito Tributário, cujo 31º já está programado para este mês, a se realizar em Viena e o 32º em 78 em Sydney. De todos esses congressos tem publicado notáveis volumes-relatórios em vários idiomas, já formando extensa e preciosa coleção. Tal é a qualificação desta Associação, que foi elevada a órgão consultivo da ONU em matéria tributária.

Não podemos deixar de mencionar os trabalhos e estudos tributários nos Estados Unidos, especialmente das Universidades e com destaque à Harvard Law School onde encontramos o Programa Internacional sobre Tributação (International Program in Taxation). Além de centro universitário de estudos tributários, são notáveis as suas publicações, destacando-se a *Série Mundial sobre Tributação* (*World Tax Series*), que prevê a publicação de um volume do sistema tributário de cada país, previsto trinta e já publicados 11 volumes, inclusive do Brasil. Estes verdadeiros tratados são dispostos em ordem decimal, de forma a facilitar a comparação dos sistemas entre si.

São ainda notáveis as produções na Suíça, Áustria, Inglaterra e com mais repercussão no Brasil, devido à aproximação das línguas, as produções da Itália, França e Espanha. Além de notáveis obras italianas e espanholas próprias, muitas das produções em língua alemã têm sido divulgadas por autores italianos e mais ainda pelos espanhóis, por meio de traduções.

Na América Latina são de se destacar as produções do México, que foi o primeiro da América Latina a elaborar seu Código Fiscal, sob projeto do professor italiano Mario Pugliese e da Argentina tivemos sobretudo o Anteprojeto Fonrouge. Todavia, do ponto de vista da Codificação, hoje na América Latina o Brasil se destaca com seu Código Tributário Nacional.

Em razão de esforços da Organização dos Estados Americanos, que mantém excelente serviço de intercâmbio de estudos fiscais, foi elaborado por uma comissão composta dos Profs. Rubens Gomes de Sousa Brasil), Giulianni Fonrouge (Argentina) e Valdés Costa (Uruguai) o Modelo de Código Fiscal dentro do programa da ALALC, cuja fonte mais acentuada foi, sem dúvida, o Código Tributá-

rio Brasileiro. Também foi publicado um trabalho comparativo entre os atuais códigos da Argentina, do Brasil, do Chile, do Equador, do México e do Peru[2].

Quanto ao ensino universitário, basta lembrar que atualmente quase todas as universidades estrangeiras e do Brasil já incluíram, obrigatória ou facultativamente, em seus currículos, a disciplina Direito Tributário, sendo de destacar que na Alemanha há disciplinas até específicas como a do Balanço Fiscal (*Steuerbilanz*). Nos Estados Unidos há cadeiras interdisciplinares, englobando, por exemplo, Direito Comercial e Fiscal (*Commercial and Fiscal Law*).

2. Importância atual do direito tributário como especialidade profissional

A simples visão da frequência destes cursos anuais que somente tem sido possível realizar neste salão nobre, devido a honrosa presença, em cada um, de mais de 600 estudiosos, dentre os quais destacados tributaristas de vários Estados, está a demonstrar o interesse pelo Direito Tributário e que na atualidade este ramo é uma das mais importantes especialidades profissionais.

Evidentemente não queremos referir a esse fato notório, mas ressaltar a importância da especialidade em relação aos bons e relevantes serviços que podem ser prestados à comunidade, por aqueles que, devidamente habilitados e conscientes de suas responsabilidades, devam ser orientadores em um setor tão ligado às necessidades financeiras do Estado, à garantia dos direitos dos cidadãos, enfim do império do direito e da justiça. Se o direito é uma ciência e a sua prática uma arte, jamais poderia alguém exercer a tarefa de orientador e defensor de direitos sem previamente conhecê-las. Além disso, vencer na profissão é vencer pelo mérito e o mérito do jurista está em vencer pelo bom direito.

Trabalhar no campo tributário será vencer para a Fazenda ou vencer para o contribuinte? Não. É vencer na conformidade da vontade objetivada na lei, dirigida pelo sentimento de justiça, equidade e humanidade.

Como muito bem esclareceu o Mestre da Faculdade de Paris, Laufenburger "o imposto em geral... é um dever imperativo, corresponde a uma necessidade vital. Se fosse suprimido, acarretaria o fim da vida coletiva e a paralisação da vida individual, tendo em vista o elevado grau em que os serviços públicos, cujo funcionamento é assegurado pelo imposto, fazem parte da economia contemporânea. O imposto é portanto uma despesa individual tão essencial como a que é consagrada à alimentação, à habitação, e ao vestuário." (*Revue de Sciense et de Législation Financières*, Paris, 1949, vol. 41, p. 6)

O grande Presidente da Suprema Corte dos Estados Unidos, Oliver Holmes, sintetizou muito bem, nesta expressão: "Gosto de pagar impostos. Com eles compro civilização" ("I like to pay taxes. With them I buy civilization").

De outro lado, alguém gostaria de ser constrangido a pagar imposto indevido?

---

[2] Por honrosa incumbência da Organização dos Estados Americanos traduzimos e publicamos no livro *Direito tributário comparado*, editora Saraiva, 1971, a análise comparativa do Código Modelo com as normas dos códigos vigentes nos países membros da ALALC.

Não. Todo aquele, funcionário, profissional ou particular que colaborar para pagamento indevido, estará praticando ato reprovável.

O imposto indevido é uma ofensa ao direito, *é* um mal à sociedade, *é* um confisco em relação à vítima. Tanto assim é, que se o agente do Estado, tendo consciência de ser indevido, o exigir, portanto dolosamente, embora para o tesouro, cometerá crime de excesso de exação, previsto e sancionado pelo § 1º do art. 316 do Código Penal. Se o particular, dolosamente, sonegar o pagamento do imposto devido, cometerá o crime de sonegação (Lei n. 4.729, de 1965).

Também é falso o agente do Estado supor que ao arrecadar o indevido estará defendendo o interesse do Estado. Não. O Estado não tem nem pode ter interesse contra a legalidade. Neste sentido é profunda a advertência do poeta Schiller quando, pela voz da injustiçada Maria Stuart, sentencia ao Lorde Grande-Tesoureiro:

> "Misstraut Euch, edler Lord, das nicht der Nutzen des Staats Euch ais Gerechtigkeit erscheine!" ("Desconfiai sempre Nobre Lord. Não vá o interesse do Estado aparecer aos vossos olhos como se fora a Justiça!")

É, portanto, muito séria e nobre a função profissional do tributarista. Se legislador, não deve pretender tributar além da capacidade contributiva. Se orientador, deve ensinar o cumprimento da legalidade, não só para não prejudicar as partes, como jamais pôr em risco de infrações os seus orientados. Se magistrado, deve decidir de acordo com a legalidade e a justiça.

Mas o trabalho do especialista em Direito Tributário não se limita atualmente só ao campo interno de seu país. Já tem notável projeção internacional. Peço licença para transcrever trecho de conferência que a convite do Professor Ottmar Bühler, então Presidente da International Fiscal Association, seção alemã, fizemos em 1961 sob o título "Panorama do direito tributário brasileiro e as elaborações germânicas (Übersicht über das Brasilianische Steuerrecht und die Deutsche Formulierung), ressaltando precisamente este aspecto, nestes termos:

> "Realmente, estamos presenciando no mundo uma preocupação jamais vista pelo conhecimento recíproco dos sistemas tributários nacionais.
>
> Com a tributação não se ligam apenas interesses entre Estados e seus contribuintes, mas, na verdade, ela também de tal modo afeta o mundo dos negócios, quer entre as pessoas de vários países, como dos países entre si, que estamos assistindo a uma projeção mundial de suas disciplinas: O Direito Tributário interno, internacional e o comparado.
>
> É por isto, sem dúvida, senhores, que vemos esse desejo de sistematização, já não apenas nacional, mas diremos, da comunidade internacional.
>
> Dando-se a conhecer, a todos os povos, mutuamente, os diferentes sistemas tributários nacionais, poderão eles, ressalvados aspectos peculiares, ir aperfeiçoando, harmonizando e universalizando os princípios fundamentais de seus sistemas, de modo que possam ir eliminando os conflitos e os excessos de tributação.
>
> Afinal, têm todos os povos o maior interesse no intercâmbio comercial e, este, não deve ser prejudicado por conflitos de formalismos, ou por conflitos de

> tributações, decorrentes da falta de coordenação dos diferentes sistemas nacionais.
>
> Essa importante tarefa de harmonização já não apenas dentro de cada sistema tributário nacional, mas dos sistemas nacionais entre si, é, talvez, o maior reclamo que o mundo está fazendo aos juristas do Direito Tributário.
>
> Além disso, estando a tributação diretamente ligada a atividades econômicas, precisam os juristas dispor de fontes de informações para bem orientarem a aplicação de capitais e, nesse setor encontram-se especialmente os países novos que, como o Brasil, além de dispor de várias fontes ainda inexploradas, tributa mais suavemente determinadas atividades.
>
> Eis porque o conhecimento do sistema tributário de cada país é atualmente assunto de grande interesse e da maior relevância."

Neste sentido, sem dúvida, em relação a empresas brasileiras e estrangeiras, com negócios internacionais, ainda mais importante se tornaram as atividades dos especialistas em Direito Tributário.

3. O auxílio que, dentro do ensino universitário, o direito tributário pode dar a outros estudos

Em recente visita à jovem mas já notável Universidade de Bochum, debatíamos problemas do ensino do Direito Tributário com o eminente catedrático Heinrich Wilhelm Kruse e ele nos referia quanto na Alemanha a disciplina do Código Tributário de 1919 e agora do novo Código publicado no *Diário Oficial Tributário* (Bundessteuerblatt), de 3 de abril de 1976, para entrar em vigor em 1977, vinha influindo na maior precisão do Direito Administrativo e mesmo como o ensino do Direito Tributário pode auxiliar a compreensão da parte geral do Direito Administrativo.

Na última edição do magnífico compêndio didático deste grande autor (Direito Impositivo – *Steuerrecht*) sob o Título "O direito tributário no ensino superior", ele ressalta precisamente estes aspectos interdisciplinares e coadjuvantes do Direito Tributário, cujo texto assim traduzimos:

> "Graças à sua forte vinculação à legislação ou direito positivo a parte geral do Direito Tributário oferece uma vantagem considerável ao ensino superior. Ensinado de forma correta possibilita ao estudante que até então já foi treinado em disciplinas jurídicas também estruturadas por normas legais, o mais fácil acesso ao Direito Administrativo. Certamente todos os juristas se lembrarão das dificuldades que no início tiveram com o estudo do Direito Administrativo Geral. Estando acostumados a lidar com o Código Civil, o Código Penal ou os códigos de processo, o Direito Administrativo geral quase não codificado lhes parecia compreensível, mas não palpável. Em razão dos dispositivos dispersos do Direito Administrativo o estudante dificilmente poderá apreender ou deduzir um sistema. No Código Tributário (AO), porém, ele encontra uma lei que resume todas as normas que constituem os princípios gerais do direito deste grande ramo da administração.
>
> [...]

> Já em 1928 Hensel chamou atenção de que certamente nenhum campo do Direito Público poderá treinar o raciocínio típico de Estado de Direito como o pode o Direito Tributário, porque dificilmente outro campo é mais apto para demonstrar ao mesmo tempo os limites de qualquer ideia de Estado de Direito.
> Esta posição ainda prevalece hoje.
> O Direito Tributário desenvolveu princípios e instituições que servem de modelo para mostrar quão fortemente o pensamento de Estado de Direito pode tonar-se bem comum.
> Isto, em última análise é a razão pela qual estes princípios e institutos provaram-se bastante resistentes durante os anos de 1933 a 1945.
> Finalmente a parte geral do Direito Tributário mostra a força de irradiação dos princípios de Direito Civil e processual.
> Também na exposição do Direito Tributário obrigacional fica claro que muitos dispositivos do Código Civil contêm ideias gerais do Direito que também se aplicam no Direito Público. Em nenhum outro campo do Direito estes traços em comum se revelam mais fortes do que no Direito Tributário.
> O mesmo se aplica ao direito de execução. Igualmente aqui encontramos traços em comum que os leigos estão longe de pressupor."

Além desses esclarecimentos de Heinrich Kruse e de Albert Hensel, professores de Direito Público e de Direito Tributário, vejamos também no sentido de que o Direito Tributário colabora na estrutura e ensino de outros ramos, uma passagem do clássico Georges Ripert, autor de famosos livros sobre a regra moral nas obrigações e sobre direito civil e comercial.

Em seu livro *Aspectos jurídicos do capitalismo moderno*, dissertando sobre a *noção da empresa* e depois de demonstrar como essa noção é fragmentária no direito privado, no item 123 diz:

> "O que o direito privado não percebe ainda senão confusamente, o direito tributário, em sua autonomia indubitavelmente afirmada, já o realiza. Lança as empresas industriais e comerciais e por isso mesmo as reconhece, fazendo-as contribuintes. Por tão custoso batismo, ele as chama à vida jurídica. A empresa é considerada como um contribuinte independente. O imposto sobre a renda *é* arrecadado das pessoas físicas em razão da profissão e das sociedades em razão da forma."

O que Albert Hensel como jurista salientou, de auxílio do Direito Tributário na compreensão do campo do Direito Constitucional, em relação ao Estado de Direito, também Gabriel Ardant o demonstra historicamente na sua já citada obra, dizendo que a história do imposto é a das sociedades, vista através daquilo que lhes permitiu se livrar do regime da pilhagem, como do sistema suzerano da prestação de bens e serviços para chegar lentamente à construção do Estado atual. Sua obra acentua mesmo, que a pesquisa demonstra que "a história do imposto está intimamente ligada à história geral, à história econômica, sem dúvida, mas também à história política", comprovando no vol. I, a partir da página 499, a origem tributária do regime representativo; a partir da página 506 a origem tri-

butária do regime constitucional da Grã-Bretanha, e a partir da página 524 a origem tributária dos Estados Gerais.

4. A exigência curricular do direito tributário como complementação científica e profissional

Em 1954 iniciamos no Brasil o primeiro curso curricular de Direito Tributário em Faculdade de Direito e em 1960, em conferência publicada na *Revista dos Tribunais* 305/18, sentindo a falta desse ensino entre as disciplinas obrigatórias, assim reclamamos:

> "O primeiro problema jurídico tributário que se apresenta em nosso país é exatamente o da escassez do ensino e consequentemente da elaboração, quer doutrinária, quer jurisprudencial, do Direito Tributário."

Enquanto a realidade econômica e o fenômeno da tributação se agigantam em nosso país, até hoje as Faculdades de Direito não criaram, no currículo acadêmico, a cadeira de Direito Tributário.

Em 1962, pelo Parecer n. 215, o Conselho Federal de Educação, afinal, resolve incluir de modo genérico o Direito Financeiro pela necessidade "dos atuais desdobramentos da profissão de advogado, prestando assistência a empresas e orientando-as quanto a regulamentos financeiros e imposições fiscais". Na verdade, do ponto de vista formal ainda não tivemos a obrigatoriedade da inclusão curricular autônoma da disciplina Direito Tributário, quando todo um capítulo da Constituição trata especificamente do "Sistema Tributário" e há dez anos temos um Código Tributário Nacional, além da constante torrente de leis fiscais. Todavia graças à reforma universitária da USP que tanto se deveu ao notável Reitor Miguel Reale, no currículo desta Faculdade temos as disciplinas específicas *Direito Tributário* no VI semestre, *Direito Tributário Aplicado* nos dois últimos semestres da área de especialização, dentro do Direito de Empresa. Na pós-graduação, *Direito Tributário Comparado*, além de cursos de extensão universitária como este dedicado à comunidade.

Mas o que desejamos ressaltar neste tópico é que além de o próprio Conselho Federal ter reconhecido a necessidade desse ensino como complementação da formação profissional do advogado, é que hoje, por tudo que já expusemos, será uma lacuna ou mesmo falta de instrumentalidade profissional ao jurista, desconhecer o Direito Tributário.

Estou me lembrando neste momento do genial Professor Tullio Ascarelli, que durame o período da última guerra veio lecionar Direito Comercial nesta Faculdade, quando tivemos a ventura de ser seu aluno e a partir do quarto ano, como solicitador acadêmico, abrir escritório cem colegas e aquele Mestre. Ascarelli não só nos ensinava Direito Comercial, mas todos os aspectos de implicações tributárias. Aliás foi o primeiro a dar no ano de 1947 um curso altamente científico, de tipo de pós-graduação, sob o título "Princípios básicos do imposto sobre a renda e o sistema brasileiro". Juntamente com meu querido e saudoso amigo de tantos anos, Rubens Gomes de Sousa, fomos juntamente alunos de Ascarelli nesse Cur-

so. No escritório o grande professor exerceu em muito maior proporção a consultoria tributária. Escreveu mesmo juntamente com Rubens e Pereira de Almeida, naquele período da guerra, o livro *Lucros extraordinários e o Imposto de Renda*, 1944, com 419 páginas, no qual os autores esclarecem que o Professor Ascarelli "teve mais particularmente a seu cargo a orientação geral da obra". Em 1944 éramos apenas quartoanista mas como companheiro de escritório acompanhamos esse trabalho. Ascarelli, como dizia Rubens, fora o primeiro cientista do Direito Tributário entre nós. Foi o primeiro também a nos indicar os melhores livros da literatura tributária, época em que no Brasil ainda quase nada havia de doutrina. Mas o que importa ressaltar é que o grande Mestre já entendia que faltava na Faculdade de Direito a cadeira de Direito Tributário. Entre as matérias que nos deu no então bacharelado, estava a lei das sociedades anônimas e na falta da disciplina tributária expunha também as implicações tributárias. Entendia que o comercialista ao orientar seu cliente, precisava examinar os correspondentes problemas tributários sem o que poderia estruturar a empresa ou o empreendimento sob riscos fiscais se não conhecesse os correspondentes aspectos tributários.

Em recente trabalho ainda inédito, que o Professor Catedrático de Direito Tributário da Universidade de Turim, Ignazio Manzoni nos remeteu há pouco para publicação pelo Instituto, com incrível coincidência, ele aborda precisamente os citados aspectos reclamados por Ascarelli. O título do trabalho é precisamente este: "L'insegnamento del diritto tributário e la preparazione professionale dell'avvocato".

Após citar inúmeros aspectos pelos quais demonstra que o Direito Tributário deve ser necessariamente estudado por todos os advogados e não apenas pelos especialistas, assim como o tributarista precisa conhecer os demais ramos, termina o Professor Manzoni:

> "... hoje a missão do advogado não pode mais se limitar à simples função de defesa judicial, ela se estende sempre a ampla e complexa função de assistência e consultoria preventiva".

A Contribuição de Tullio Ascarelli para a Formação da Doutrina Jurídico-tributária do Brasil

Meus colegas e amigos, Professores de Direito Comercial, lembraram-se de me incluir neste ciclo de conferências em homenagem à memória de Tullio Ascarelli:

- Por eu ter sido seu aluno na primeira das turmas curriculares de Direito Comercial, das que lecionou nesta Faculdade, e particularmente;
- Por ter trabalhado vários anos a seu lado, nos serviços jurídicos da Federação das Indústrias;
- Ter, desde solicitador acadêmico sido seu companheiro de escritório por vários anos, e ainda;
- Depois de formado, ter sido seu aluno em curso monográfico de Direito Tributário que prelecionou na Escola Livre de Sociologia e Política de São Paulo, Divisão de Estudos Pós-graduados, em 1947.

Em face do tema que me foi atribuído e do ramo a que me dedico, vejo que minha agradável missão de hoje é mais de testemunha e depoente da atividade do grande Mestre, no campo do Direito Tributário, durante sua permanência no Brasil.

Assim, tenho que partir de minha própria convivência com o Professor, para poder não só lembrar e contar a experiência e aprendizado que dele obtive, mas depor sobre seu relacionamento com outros estudiosos desse ramo e comprová-los com citações de trabalhos publicados ou mesmo desconhecidos como seus e até inéditos; contar sobre aulas e diálogos e sobretudo falar das fundamentais orientações bibliográficas que tanto soube indicar não só a seus discípulos, mas aos amigos de preocupações comuns.

Confesso que não vejo outra forma autêntica, senão a desta metodologia retrospectiva para, de permeio, ir externando meu pensamento de constante aluno, sobre as bases científicas que o genial Mestre lançou e deixou no ambiente dos estudos jurídico-tributários de nosso país.

A vinda da família para o Brasil

Procurando asilo em consequência da guerra e perseguições do nazi-fascismo, o grande Mestre de Bolonha obteve visto da Embaixada brasileira em Lisboa, e veio para o Brasil com sua família: a esposa Da. Marcella Ascarelli Ziffer e os três filhos ainda pequenos, Gianni, Franca e Piero.

Aqui chegaram pelo navio Serpa Pinto em outubro de 1940, desembarcando em Santos. O chefe da família tinha ainda cinquenta dólares em sua carteira.

A primeira impressão

Conheci a figura meiga do Professor Tullio Ascarelli logo em 1940 quando, estudante do segundo ano do pré-jurídico da Faculdade, eu trabalhava nos serviços pré-jurídicos tributários da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo.

Foi fazer uma conferência na primeira sede daquela entidade, então na rua Quintino Bocaiúva, sobre aspectos jurídico-econômicos. Fê-la em italiano, não somente porque fosse seu idioma-mater, mas dentre as várias línguas que falava, a mais acessível. O salão estava repleto de homens de empresa, e de muitos juristas. Despertou grande interesse e admiração. Pelo que me lembro, tinha umas anotações, mas parece que essa conferência não foi registrada.

Além dos serviços jurídicos internos que mal começavam, a Federação dispunha do escritório ao lado, de Tácito de Almeida, e não posso esquecer os comentários entusiásticos que este e o então jovem advogado que o auxiliava, Dr. Francisco Lotufo Filho, ficaram bondosamente a fazer comigo, sobre o conhecimento e visão que Ascarelli demonstrou sobre o panorama do direito e o desenvolvimento econômico.

A primeira contribuição jurídico-fiscal do mestre

Uma das questões cruciais que, àquele tempo, a Federação das Indústrias tinha levantado, em difícil luta com o Estado-Fisco, era a da participação dos Agentes de Fiscalização no resultado das multas impostas aos contribuintes. Os textos das leis do imposto de renda, do selo, sobre o consumo de mercadorias, aduaneiro e sobre as vendas e consignações, placitavam esse sistema.

Os serviços jurídicos internos prepararam o material informativo e Tullio Ascarelli foi encarregado de seu estudo e apresentação de sugestões para ser pleiteada a abolição desse método e possíveis medidas substitutivas.

Apesar de despojado de sua biblioteca, com a ótica do jurista de fora e a sedimentação de sua cultura, sem uma citação de rodapé com que tanto sempre fundamentou seus escritos, elabora para a Federação um trabalho com 13 itens, que esta editou em 1941, sob o título:

A quota-parte dos funcionários nas multas e os princípios da justiça fiscal

Pela natureza de serviço interno essa monografia nunca foi publicada com o nome de seu autor. Como nos dedicamos desde os primórdios de nossos estudos ao combate a esse absurdo sistema e viemos a receber, nesse assunto, ensinamento de Ascarelli, permitam-nos deter um pouco sobre esse tema que, a nosso ver, pelo conteúdo de verdades objetivas e convincentes, foi a primeira e talvez exponencial contribuição de Tullio Ascarelli à doutrina jurídico-tributária do Brasil, pois ela veio alcançar, 28 anos depois, dentro do sistema tributário nacional, a categoria hierárquica de preceito constitucional. Como hoje estamos registrando o fato histórico, somos obrigados a dar alguns esclarecimentos sobre a evolução e resultados desse seu trabalho.

Os contribuintes não conseguiam convencer o Governo desse erro em nossas leis, porque dentro da Administração; dos órgãos judicantes fiscais e até dentro do

legislativo estavam infiltrados os interessados na privilegiada participação. Tal era o poder econômico destes que a imprensa chegou a noticiar a existência de "caixinha" para fins eleitorais e os participantes se diziam "generais da arrecadação".

Para dar especialmente aos advogados uma ideia da extensão dessa interferência, eu mesmo tive, em causa ganha em todas as instâncias administrativas e judiciárias, ao chegar perante o TFR, de rechaçar a pretensão dos participantes em ingressarem na lide, pois requereram que no caso seus interesses econômicos, em razão das possíveis participações, seriam maiores que os do Tesouro. Naturalmente contestei demonstrando que a relação jurídico-tributária era entre o Tesouro Público e o contribuinte – aquele defendido pela Procuradoria da República e este por seu advogado – e que os participantes tinham apenas expectativa de direito e não legítimo interesse econômico ou moral. O Tribunal acolheu a impugnação, excluindo-os da lide, mas este fato é bem elucidativo da procedência dos argumentos mais genéricos que veremos na antevisão de Ascarelli e serve para comprovar o abuso de poder econômico que o sistema de participação, com a conivência da lei, acarretava na prática.

As empresas produtoras são as que mais sofrem os obstáculos e ônus da inércia burocrático-fiscal, porque são cobradoras da maior parte dos impostos indiretos e enfrentam os riscos da interpretação e autoaplicação das leis fiscais, como contribuintes de direito. Logo que foi divulgado aquele trabalho de Ascarelli, embora sem o nome de seu autor, causou um grande impacto por seu conteúdo de esclarecimentos científicos; tanto assim que dois membros da Comissão de Revisão da Lei do Selo, representantes do Comércio, e que também viram baldados seus esforços pela abolição das quotas-partes de multas nessa lei, Rodrigues e Almeida Nogueira Porto, no livro *Imposto do selo federal* (Comentários à nova lei, São Paulo, 1942), não conseguindo essa supressão e não encontrando melhor comentário, ao pé do respectivo capítulo do Decreto-lei n. 4.655, de 3 de setembro de 1942 (art. 104), observaram:

> "Sobre o problema da participação dos fiscais nas multas, vamos transcrever notável publicação de uma associação de classe paulista, que sabemos ser da autoria de um dos mais eminentes professores de direito do velho mundo" e de página 307 a 316, em letras reduzidas, reeditaram aquela monografia.

Foi mais uma divulgação, sem dúvida útil, dos ensinamentos do Mestre que hoje esta Faculdade homenageia, mas ainda não identificava o autor, sem dúvida em razão do ambiente que reinava.

Para podermos dar uma ideia dessa monografia tão concentrada, repleta de conceitos e ensinamentos, permitam-nos tentar um resumo, mesmo porque nela ainda permanecem ensinamentos que ainda não foram aproveitados, como o da necessidade de abolição da denúncia de particulares que só serve a chantagens e ainda a necessidade da separação das questões de fato das de direito, dentro de uma reformulação do hoje falado contencioso administrativo-fiscal. Estes também precisam ser aproveitados, como contribuições que são de Tullio Ascarelli, para melhoria das instituições jurídico-tributárias do Brasil.

Como veremos, em sua antevisão, Ascarelli abordou, já naquela época, não só aspectos jurídico-tributários, mas também aqueles que hoje vemos na literatura universal como títulos de livros de História do Imposto, de Política Fiscal, de Sociologia Fiscal, de Psicologia Fiscal, de Moral Fiscal, de Comparação de Sistemas Fiscais e tantos outros.

Resumo de ideias e fundamentos

Inicia o Mestre, no citado trabalho, esclarecendo que "a atribuição aos funcionários de uma porcentagem do produto das multas [...] constitui um característico singular do direito brasileiro".

Mostra historicamente que esse critério nasceu na Idade Média, dentro do arrendamento da cobrança dos tributos, pelos quais a dívida do imposto acabava por se transformar em dívida privada do cidadão para com o Estado. Recordou a velha "venalité des charges de l'ancien régime" francês, que transformava a função pública num negócio privado, fazendo dela quase uma firma comercial, que o indivíduo explorava no seu exclusivo interesse, para assim contrapor:

> "O desenvolvimento do Estado Moderno, vencendo justamente a citada confusão entre direito público e privado, que caracterizava os 'anciens régimes', veio acentuando, cada vez mais, o princípio de que as funções públicas não podem e não devem ser exploradas tendo em vista um interesse particular; não devem ser administradas no interesse do funcionário, mas, somente, no interesse público."

No item II, com a segurança de seu conhecimento universal de comparatista ou "viajante jurídico", como se dizia, levanta a preliminar de que "esta participação foi abolida em toda parte porque vicia a base de qualquer sistema fiscal", passando a demonstrá-la.

No item III começa dizendo que "o funcionário, por sua vez, deixa, na realidade, de ser funcionário. Não *é* mais tutor de um interesse público, revestido, portanto, do prestígio que lhe advém de zelar por um interesse geral; é um particular que defende somente uma parcela lucrativa". Passa então a demonstrar como, por isso mesmo, e portanto, naturalmente, vai surgindo no espírito do participante a ideia de transação, de negociação com o contribuinte.

Refutando a alegação de alguns, de que a participação pode incentivar a descoberta de fraudes, demonstra que se esse resultado fosse real, apenas formaria um círculo vicioso; uma competição de fraudes entre fiscais e devedores do Tesouro Público. O funcionário que participa da multa não vai ser sincero à busca de sonegação ou fraude, mas não saberá mais distinguir a falta de pagamento de boa-fé ou de má-fé.

> "Não haverá a possibilidade de discutir, com sucesso, acerca da interpretação ou aplicação de normas fiscais complexas; pouco importa ao funcionário associado na participação que o contribuinte tenha errado em boa ou má-fé; pouco lhe importa se a exata interpretação de uma norma fiscal seja melhor

> do que outra; o que lhe importa é somente apurar fraudes, mesmo se aparentes, para participar do provento de multas sempre substanciais."

No item VII, e que saibamos, como a primeira vez no campo da tributação entre nós, ressalta e sugere que "a sonegação fiscal pode e deve ser combatida também com sanções penais" e sobre esta matéria discorre.

Eis aí a origem da configuração posterior, em nossa legislação, do "crime de sonegação fiscal".

Demonstra ainda que "a sonegação combate-se, antes de mais nada, com a educação da consciência fiscal". Passa no item IX a comparações estatísticas com os índices de sonegações na França, nos EE.UU. e na Itália e a educação da consciência fiscal na Inglaterra. No item XII mostra os erros do sistema brasileiro, exemplificando com a participação de multas, não só do funcionário descobridor, mas de outros denunciantes, e que isto destrói a Justiça Fiscal. O primeiro requisito do Juiz é não ser parte em causa. O funcionário que participa da multa é parte em causa no julgamento do contribuinte; não pode, portanto, ser Juiz. Pelo contrário, a organização da Justiça fiscal administrativa no Brasil baseia-se nos funcionários. Os conselhos de contribuintes no Brasil, apesar de seus nomes, são compostos em sua metade de funcionários; embora a lei estabeleça que o funcionário que participará da multa num processo em que apurou ou confirmou não pode tomar parte nesse julgamento, essa suposta acomodação da lei é um equívoco, porque já se formou um interesse comum na confirmação geral das multas por parte de todos os fiscais. "Forma-se, assim, uma solidariedade de interesses entre todos os funcionários, por força da qual são todos levados a constituir uma espécie de frente única contra os contribuintes, e estão todos interessados nos proventos das multas, participando cada um nas multas confirmadas pelo colega."

Concluindo esse trabalho, em que vimos tantas contribuições doutrinárias, Ascarelli propõe ao legislador brasileiro o que chama de "quatro *princípios* que deveriam servir de orientação no estudo das normas do projeto e no seu complemento":

1º) A certeza da norma fiscal. É evidente, com efeito, que uma norma incerta dá lugar ao arbítrio. Uma tributação incerta é por este único fato mais onerosa; pode ser em muitos casos, preferível uma taxa maior, à incerteza da norma e aos perigos que se seguem;
2º) A discriminação da sanção em relação *à* gravidade da culpa;
3º) O julgador nos recursos fiscais deve, pelo menos, em segunda instância, ser *neutro*, isto é, alheio ao Fisco;
4º) É necessário disciplinar, diferentemente, os recursos que implicam questões de fato e os que implicam questões de direito, a saber, questões que têm um alcance geral.

Esse trabalho foi remetido ao Ministério da Fazenda em 1941, mas há certos vícios tão arraigados que não se corrigem senão através do ensino persistente. Repercutiu tanto no país, que dez anos depois o deputado Maurício Joppert apresentou à Câmara dos Deputados o Projeto n. 859/1951, proibindo a participação

nas multas. As condições de participação na multa e agora no produto da arrecadação dos impostos, tinham-se agravado. Como aluno do Professor Ascarelli e nessa altura já Advogado-Chefe do Centro e Federação das Indústrias, mas sem a presença do Mestre, retomamos seu trabalho, acrescentamos uma introdução e quatro capítulos (I, VI, IX e X), e um adendo com comentário da *Revista do Serviço Público* do DASP, sobre o que foi a luta dessa abolição nos EE.UU. e, portanto, como órgão do Governo brasileiro, apoiando a inconveniência desse privilégio dos funcionários fiscais. Aquelas entidades publicaram este conjunto em um novo opúsculo, com o título e subtítulos que assim redigimos:

> *Multas fiscais*
> A entrega da *totalidade* ou parte das multas aos autuantes, e;
> – A situação de inferioridade do Tesouro Público;
> – A posição de inferioridade dos demais funcionários;
> – O agravamento do povo contribuinte;
> – O abalo da Justiça Fiscal;
> – O equilíbrio orçamentário.
> Necessidade da reversão das multas ao Tesouro Nacional.
> (Edição do Centro e Federação das Indústrias do Estado de São Paulo, São Paulo, 1951).

Assim, essas duas Associações voltaram ao combate, mas infelizmente ainda o projeto Joppert foi sumariamente arquivado, comprovando mais uma vez a influência deletéria dos interessados na participação das multas, até mesmo no campo legislativo, como demonstrara Ascarelli.

O que é certo é que o valor objetivo de seu trabalho nunca pereceu e com a sua persistente divulgação foi influindo no espírito, até alcançar a potência do legislador da Emenda Constitucional n. 1, de 1969, que estatuiu essa abolição por meio do seguinte preceito introduzido na Constituição Federal:

> "Art. 196. É vedada a participação de servidores públicos no produto da arrecadação de tributos e multas, inclusive da dívida ativa."

É de se lamentar que a Emenda n. 7, de 1977, regredindo, veio excluir a expressão final "inclusive da dívida ativa". Esperemos que os ensinamentos de Tullio Ascarelli venham a iluminar os futuros constituintes.

Sem dúvida este primeiro dos ensinamentos daquele Mestre já comprova o quanto ele contribuiu para a boa doutrina jurídico-tributária do Brasil. Tanto mais valor teve esta sua atitude em ensinar o combate contra a "indústria da multa", quanto mais considerarmos que para o simples profissional esse injusto sistema era maior fonte de casos para defender e ganhar e Ascarelli também era advogado. Mas o verdadeiro jurista é aquele que sabe sobrepor ao seu interesse, os da Justiça.

Contribuição até hoje inédita

Outro trabalho e este mais do que anônimo, inédito porque foi enviado ao Ministério da Fazenda como colaboração da Federação e ninguém até hoje o edi-

tou, é sobre um dos assuntos mais difíceis do Direito Tributário, isto é, o conceito de rendimento para os efeitos da tributação.

Este trabalho de 87 páginas datilografadas, do qual guardo cópia encadernada, está datado de 25 de outubro de 1941 e se intitula: "O conceito de rendimento tributável e o projeto do novo regulamento de imposto de renda".

Com seu vasto conhecimento e preocupação da relação direito-economia, o Professor Tullio Ascarelli escreveu neste caso mais ampla monografia, cujo sumário que precede as 87 páginas é de mais cinco laudas. Apenas para dar uma impressão e a antevisão, bem como a atualidade de seus estudos, quero me referir ao seguinte fato.

Acabo de publicar um parecer em que tive de enfrentar o conceito hoje contido no art. 43 do CTN de 1966, do núcleo do fato gerador, para os efeitos da incidência ou não do imposto de renda, que é:

> "a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica",

com fulcro na jurídica, tendo em vista ainda que hoje o CTN, no art. 116, item II, esclarece que:

> "Considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável."

Esta problemática até hoje não foi resolvida, porque o Fisco pretende cobrar em muitas situações o imposto sobre a renda, do rendimento ainda não recebido, mas apenas constante de títulos ainda não vencidos. Não passam de meras expectativas de recebimento em anos futuros, e portanto antes de o contribuinte ter, nos termos do art. 524 do Código Civil, o direito de usar, gozar e *dispor* do rendimento ou reavê-lo do poder de quem quer que injustamente o possua.

Não escondo que me colocando na linha do pensamento de meu Professor, referi ao clássico exemplo da separação dos frutos por ocasião da colheita, mas agora depois de publicado meu trabalho, indo reler esta sua monografia inédita, verifiquei que ele já se reportara ao que *é* mais convincente na substância e no mundo econômico, que é a *circulação autônoma*, nos seguintes termos, às páginas 7/8:

> "*Separação da Renda*
> A distinção entre bens e frutos só é, entretanto, possível quando estes sejam separados daqueles; o que se pode esclarecer informando que essa separação tem lugar quando os frutos se tornam suscetíveis de *circulação autônoma*.
> Este conceito da separação é também correntemente aceito, e me parece que ele vem sendo corretamente entendido como relacionado com a possibilidade da circulação autônoma embora, frequentemente, os autores não se preocupem muito em especificar em que consiste a separação ou a realização do rendimento. Para voltarmos ao exemplo do campo de trigo: só se poderá falar de rendimento após a colheita. Enquanto a colheita não for efetuada, haverá uma simples expectativa de rendimento; ao contrário, logo que ela se haja verificado, o rendimento estará separado; o seu eventual perecimento

> após a colheita já constituirá perda de um rendimento separado, e não mais a falha de um rendimento em formação.
>
> *Realização da Renda*
> Especificando melhor, poder-se-ia dizer que o rendimento deve também ser realizado: não somente é necessária a sua separação física, mas também a sua realização econômica.
> Por sua vez a realização verifica-se com o consumo direto do fruto pelo possuidor do bem que o produz, ou com a sua alienação.
> Numa economia baseada sobre a divisão do trabalho e a circulação dos bens, é óbvio que, em regra geral, a realização se verifica com a alienação, encontrando a sua expressão numa importância em dinheiro: o preço pago pelos frutos do bem.
> O rendimento do campo de trigo dir-se-á assim realizado depois da venda da colheita: o rendimento duma soma de dinheiro, depois que os juros tenham sido pagos.
> Os conceitos da separação e da realização do rendimento revestem-se de particular importância na técnica fiscal.
> Com efeito, o rendimento não existe senão após ter sido separado da sua fonte produtora e realizado e, portanto, não pode ser tributado senão depois desse momento. Uma tributação anterior atingiria, juntamente com o rendimento, também as simples expectativas de lucro, e, portanto, acabaria por onerar, não mais o rendimento, mas, pelo contrário, o capital, nas hipóteses em que o lucro afinal não se verificasse."

Veja-se não só a clareza do expositor, mas o conteúdo de convicção e certeza que infunde esse trecho específico sobre a separação da renda e a sua realização, sem o qual não pode o Fisco tributá-la como rendimento-índice de capacidade contributiva. A renda ou o provento somente passa a ser tributável, portanto, como ensinou e conceituou Tullio Ascarelli, quando "atinge a condição da *circulação autônoma*". Eis aí uma das "premissas implícitas" que há 38 anos Ascarelli extraíra do sistema do direito e da economia, portanto antes de ter sido juridicizada pela legislação complementar do Brasil, e dentro do qual até agora vem sendo objeto de controvérsias, por terem ficado erros do passado em textos legislativos ou regulamentares, em contraste com a Constituição Federal. Eis aí mais uma oportunidade para se retificarem os erros da legislação ordinária e regulamentar, desde que se atendam aos ensinamentos do excelso Mestre.

O primeiro curso monográfico de direito tributário, em grau de pós-graduação, no Brasil

Mas senhores, se já no ano de 1947, quando nenhuma Faculdade do Brasil tinha sequer no curso de bacharelado o ensino do Direito Tributário, vamos encontrá-lo dando um curso monográfico desse ramo para os poucos bacharéis autodidatas dessa especialidade; somente este curso já não seria por si só suficiente para comprovar sua profunda contribuição à formação da doutrina jurídico-tributária do Brasil?

O tema do curso foi “Princípios Básicos do Imposto sobre a Renda e o Sistema Brasileiro”, dado naquele Instituto complementar da USP no ano letivo de 1947, conforme consta dos diplomas oficiais concedidos aos que tiveram frequência e obtiveram media, expedidos em 30 de dezembro do mesmo ano de 1947.

Entre seus poucos alunos contavam-se mesmo aqueles que mais tarde iriam ser os primeiros professores da matéria ou codificador nesse campo. Assim entre os advogados, já mais experiente, estava Rubens Gomes de Sousa, que foi sem dúvida aluno “primus inter pares”. Basta ler-se a dissertação por ele feita dentro desse curso – *O fato gerador do Imposto de Renda* – que Rubens, mais tarde, publicou de páginas 162 a 209 em seu livro *Estudos de direito tributário*, edição Saraiva, 1950.

Rubens, que veio a ser não só professor contratado de Legislação Tributária da Faculdade de Ciências Econômicas da USP e ali lecionou durante 14 anos aos contabilistas e economistas, também veio a ser autor do Anteprojeto do CTN e relator da Comissão da Reforma Tributária. Em carta que se acha publicada na *Revista de Direito Administrativo* de 1961, v. 66, página 425, Rubens assim esclarece:

> “Embora naquela época eu já tivesse dez anos de prática especializada em matéria tributária, foi de Ascarelli que recebi a base científica, sobre a qual pude, em seguida, modestamente, construir a minha própria elaboração. Dele tive, desde a indicação de bibliografia antes desconhecida no Brasil, até a orienta*ção* doutrinária e o alargamento de horizontes, muito além do campo estritamente tributário, que me permitiram fazer algo mais que o simples trato empírico de problemas fiscais em arrazoados forenses.
>
> Mais tarde, o Professor Laufenburger, de Paris, e o nosso patrício Professor Aliomar Baleeiro, puderam falar numa ‘escola brasileira’ do Direito tributário, que ligaram ao meu nome com amistosa generosidade. Mas se essa escola existe, ela é fruto da semente plantada por Ascarelli, e é com orgulho e saudade que reivindico para sua memória mais esse serviço entre tantos outros que ele prestou ao Brasil, que sempre amou e serviu como uma segunda pátria.”

Em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa publicamos com colegas o livro *Estudos tributários*, edição Resenha, São Paulo, 1974, em cujo prefácio, sob o título “Rubens Gomes de Sousa, trinta anos amigo e companheiro”, referimos à grande influência de Ascarelli não só nesse campo, mas no da formação de grupos de estudos que até hoje continuam. A Mesa de Debates Tributários desta Faculdade, como o Instituto Brasileiro de Direito Tributário, entidade complementar à USP, são resultados das sementes lançadas pelo Professor Tullio Ascarelli. Deles fazem parte, até hoje, alunos que já naquela época fizeram o curso monográfico de pós-graduação dado pelo Mestre Ascarelli e são especialistas ou docentes de Direito Tributário.

Incentivador de publicações

Outro aspecto que não posso deixar de referir, para comprovar o carinho e dedicação do Professor Ascarelli para com seus alunos, é o da influência que

exercia, não só ensinando em aulas e conferências, mas incentivando-os a alcançarem conhecimento para poder publicar trabalhos esclarecedores e, se possível, aptos à formação de uma doutrina jurídico-tributária brasileira.

Em face da ausência de livro doutrinário sobre "Lucros extraordinários e Imposto de Renda", escreveu, com dois advogados brasileiros que viriam a ser seus alunos naquele curso de pós-graduação, o livro com esse título e que marcou época. No prefácio de outubro de 1944 esclareceram até mesmo a forma como trabalharam juntos:

> "O livro é fruto da colaboração dos três autores, entretanto o Prof. Tullio Ascarelli teve mais particularmente a seu cargo a orientação geral da obra, o Sr. Rubens Gomes de Sousa a Introdução, a Doutrina fiscal e a Bibliografia, e o Sr. João Batista Pereira de Almeida Filho a jurisprudência." (Livraria Martins Editora, São Paulo, 1944)

Nessa mesma época era eu ainda seu aluno no quarto ano, embora já companheiro de escritório e estava estudando a novidade da ação declaratória com o Professor Enrico Tullio Liebman. Como tivesse alguma prática da casuística fiscal e propusera a primeira ação deste tipo em matéria fiscal, adveio-me fazer um paralelo entre esta ação de preceito e a consulta fiscal e seus respectivos efeitos vinculatórios. Escrevi um pequeno trabalho sob o título A consulta como meio de harmonia fiscal. Mostrei-o ao Professor Ascarelli que o leu, discutiu-o comigo e incentivou-me a publicá-lo. Graças a Ascarelli foi o primeiro trabalho jurídico-tributário que publiquei (*Revista Industrial de* São Paulo, dezembro de 1944, p. 66/67).

O advogado-professor

No escritório era intensa a casuística tributária. Na prática era maior o volume, devido à advocacia de partido para empresas. Muitas vezes ficava com Ascarelli a discutir certos casos e a colaborar na redação do português. Às vezes era necessária a pesquisa jurisprudencial. Na ocasião, praticamente só havia o repertório da *Revista Fiscal* e de legislação da Fazenda, dirigida por Tito Rezende, na qual eu colaborava.

Ascarelli não só conhecia profundamente a dou trina jurídico-tributária, mas sabia extrair, mesmo dentro do nosso direito tributário ainda não codificado, as premissas implícitas, pois era o Mestre da relação direito-economia.

Certa vez, ainda no período da guerra, Ascarelli preparara um recurso de um cliente ao Primeiro Conselho de Contribuintes. A questão era sobre herança trazida dos EE.UU. e aplicada dentro da empresa (pessoa jurídica), na instalação de uma indústria nova. O sócio (pessoa física) era titular de 99% do capital. O Fisco levantara a questão formal entre as pessoas, quanto à entrada de capital no país e essa aplicação. O cliente queria que Ascarelli fizesse a defesa oral perante o Conselho, mas Ascarelli não se animava em razão do ambiente. Disse-me que, como eu o auxiliara, iria comigo para que eu a fizesse. Seguimos para o Rio de Janeiro. Sentamo-nos na sala de julgamento. Quando entraram os Conselheiros e o Representante da Fazenda Tito Rezende, este pede a palavra para dizer ao

Conselho sobre a figura do Professor Tullio Ascarelli, cuja presença honrava aquela Corte Fiscal e naturalmente daria uma verdadeira aula. Ascarelli bate-me no joelho, dizendo-me: "bem, Ruy, agora sou eu quem tem de fazer a defesa".

Além dos argumentos técnico-jurídicos que havíamos em conjunto preparado desde o recurso, com a tranquilidade do cientista e naturalmente pela altitude com que Tito Rezende o apresentara, ouvi pela primeira vez uma verdadeira aula de contraposição entre "o formalismo jurídico e o conteúdo econômico". Demonstrou no caso o interesse do desenvolvimento econômico do país em contraste com o formalismo jurídico.

Estou relatando este fato, não só como lembrança, mas para poder ressaltar um dos temas mais relevantes do Direito Tributário, qual seja o da tensão entre conteúdo econômico e forma jurídica, e que há 40 anos já fora levantado, entre nós, por Ascarelli. Tão importante o é, que mais tarde, em 1947, foi escolhido na Suíça por Marcel Wurlod, para sua tese de doutoramento na Faculdade de Direito da Universidade de Lausanne, sob o título *Forme juridique et realité economique dans l'application des lois fiscales*. Aliás, nesse mesmo ano de 1947, ao ser publicada na Suíça, foi Tullio Ascarelli quem a indicou aos vários seguidores de sua escola brasileira de Direito Tributário. É que ele já dominava essa temática geral da consideração econômica como princípio de interpretação, originada na literatura alemã – Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise Als Auslegungsprinzip – e mais especificadamente a da "desconsideração da pessoa jurídica para certos efeitos fiscais" – Der Durchriff im Steuerrecht, recentemente títulos de capítulos e obras de Wilhelm Hartz e de Arndt Raupach. Na atualidade o jovem tribunal constitucional da República Federal da Alemanha, com sede em Karlsruhe

(Bundesverfassungsgericht) vem colocando, através de notável jurisprudência a problemática da consideração econômica em seus devidos termos, dentro da ordem constitucional do Estado de Direito Democrático.

As indicações de literatura jurídico-tributária do mestre

A falta de livros doutrinários básicos era absoluta entre nós, porém Ascarelli não só dominava vários idiomas, mas conhecia a literatura jurídica mundial. Aconselhava a estudar línguas e ia indicando bibliografia. Lembra-me que dizia que os dois melhores manuais didáticos de Direito Tributário, em sua opinião, eram na Alemanha o *Steuerrecht* de Albert Hensel, cuja terceira e última edição era de 1933 e na Suíça, mais atual, o *System der Steuerrechts*, de Ernst Blumenstein, cuja primeira edição era de 1944. Mais tarde esses dois livros foram traduzidos para o italiano e muito difundidos no Brasil.

Indicou também a muitos, para o campo tributário, verbetes da *Encyclopedia of the social sciences*, dirigida por Seligman e várias obras deste em inglês e traduções francesas.

Referia que o primeiro livro didático e sistemático sobre os aspectos jurídicos da tributação havia aparecido em 1906, na Áustria, sob o título *Grundriss der Finanzrecht*, do Barão Franz von Myrbach-Rheinfeld, traduzido em Paris sob o título *Précis de droit financier* e que do ponto de vista doutrinário era ainda muito útil.

Da Itália indicou as *Instituições* de Mario Pugliese, inclusive na tradução castelhana editada no México e ainda os *Principii di diritto tributario* de Tesoro, como ainda as obras de Vanoni, de Giannini, de Griziotti e de tantos outros; da França indicou livros de Jèze, de Laufenburger e do ponto de vista didático o *Précis* de Trotabas, que até hoje vem tendo renovadas edições.

Citamos apenas alguns exemplos mais didáticos, porque em seus muitos trabalhos sobre Direito Tributário e conforme o tipo de imposto, foram por ele divulgados no Brasil os grandes autores da literatura jurídico-tributária universal.

Comentava muito em colóquios e aulas a carência da disciplina Direito Tributário e especialmente a falta de livros doutrinários de Direito Tributário. Quando foi publicado o primeiro livro com este caráter, em 1943, de João Martins de Oliveira, magistrado em Minas Gerais, sob o título *Direito fiscal – estudos doutrinários e o executivo fiscal*, logo o indicou. Infelizmente este livro ficou apenas naquela edição. Outro livro que indicou logo, àquele tempo, ao sair da primeira edição, dizendo-nos que no gênero considerava exponencial da literatura brasileira e muito útil ao advogado tributarista, foi o *Controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*, do eminente Seabra Fagundes, o que vem sendo comprovado pelas sucessivas edições.

O comercialista e o direito tributário

Se um dia nos fosse dado fazer um levantamento dos escritos de Direito Tributário de Ascarelli, para podermos indicá-los todos a nossos alunos, sem dúvida, sua maior produção nesse ramo terá sido em nosso país. Não seriam somente os constantes do livro sobre *Lucros extraordin*ários e o Imposto de Renda, dos *Ensaios e pareceres*, publicados em 1952 pela Editora Saraiva, nem os que hoje chamamos à colação, mas muitos outros dos arquivos do escritório que mais tarde manteve com nossos bons colegas irmãos Falbo. Muita matéria tributária está entrelaçada com o Direito Econômico ou mais especificamente com o Direito Comercial. Lembro-me que durante os anos curriculares de Direito Comercial, em toda passagem adequada esclarecia, dentro deste, aspectos ou consequências tributárias, nem sempre registrados nas apostilas que conservo, com veneração, mesmo porque muitos desses esclarecimentos eram dados à saída das aulas, nos corredores.

Se desejarem uma prova da importância que Ascarelli dava ao Direito Tributário, vejam a carta que a 20 de novembro de 1946, de Paris para São Paulo, escreveu à sua amada esposa, com quem também tinha comunhão cultural, na qual, para fazer uma apreciação de aspectos financeiros da própria Itália e parece que sempre se lembrando da sua vivência brasileira, disse:

> "La mia esperienza fiscale è preziosa; mi fa subito vedere molti aspetti. L'Italia è il paese meno tassato del mondo e ciò spiega molte cose."

Esta carta encontra-se publicada no escrito sobre Tullio Ascarelli, de seu amigo, notável Norberto Bobbio, inserido no livro *Dalla strutura alla funzione* – nuovi studi di teoria di diritto, 1977, em cuja página anterior (266), este jusfilósofo depõe que Ascarelli:

> "No Brasil passara um período de grande atividade científica e prática e de intensa preparação ao esperado retorno. De sua permanência no Brasil conservou sempre gratíssima recordação: para dela prestar testemunho público escreveu, com a versatilidade que lhe era própria, uma monografia delicada, na qual expôs história e sistema político, economia e direito, problemas culturais, sociais e religiosos da terra que o havia hospedado. O livro apareceu com o título modesto de *Sguardo sul Brasile* [...]."

Um levantamento de sua bibliografia jurídico-tributária completa, do gênero que estamos falando, isto é, incluindo a inter-relação e a interpenetração entre os ramos jurídicos, seria sem dúvida muito valioso, mas difícil, porque sua obra é sobretudo de direito, economia e de filosofia do direito.

O fato e o direito

Recentemente, tendo eu de fazer um estudo em tema de ação rescisória contra acórdão decorrente de recurso extraordinário que, a nosso ver, na matéria de fato fundou-se em erro e na de direito violou a lei tributária, fomos nos socorrer dos trabalhos de Tullio Ascarelli.

Encontramos na *Revista Internacional de Filosofia do Conhecimento*, *Dialectica*, editada em Neuchâtel, v. 16, n. 314, um de seus últimos trabalhos, de 18 de março de 1959, em francês, sobre *O fato e o direito perante a Corte de Cassação Italiana*. Esta monografia é sem dúvida, no gênero, obra-prima e assim finaliza o genial Ascarelli:

> "Se devesse tirar uma conclusão da exposição que acabo de fazer, observaria que ela demonstra três problemas.
> a) O primeiro concerne às relações entre o legislador e o juiz e seus respectivos poderes; é o problema da vinculação às definições legais, aos *standards* de conduta e assim por diante.
> b) O segundo depende de uma dialética da distin*ção* entre o que está vinculado à atividade normativa e o que não está a ela vinculado.
> c) Enfim, o terceiro que não decorre diretamente da distinção: fato-direito, é relativo à distinção entre aquilo que foi objeto de uma discussão perante o juízo ordinário de mérito e o que não foi."

Baseado nesse estudo concludente, embora sem a presença física do Mestre, foi-me possível resumir a questão tributária nos seguintes termos:

- O Poder Judiciário, como guardião da legalidade, pode constituir por sentença uma "qualificação jurídica de fatos" em substituição à "*qualificação normativa* dos mesmos fatos"?
- Mais especificadamente, o juízo extraordinário pode desprezar os fatos verdadeiros, provados e julgados pelo juízo ordinário do mérito, para constituir outra qualificação?

Parece, pois, Senhores, que Tullio Ascarelli não só durante sua permanência no Brasil muito contribuiu para a formação da nossa doutrina jurídico-tributária,

mas até hoje continua entre nós o seu ensino, pois dentro de sua modéstia a que se referiu Bobbio, a sua vinda para cá foi mais uma janela aberta para o mundo da ciência jurídica.

Uma explicação possível da redação de Ascarelli

Quando, após ter lido e extraído aquelas premissas dessa primorosa comunicação que Ascarelli fizera ao Centro Nacional de Pesquisas de Lógica em Bruxelas, seis meses antes de sua morte, não pude deixar de lembrar uma indagação que um dia fiz ao grande Mestre Liebman, seu grande amigo e meu querido Professor naquele mesmo período: Professor Liebman, por que o Sr. ao dar aulas e escrever em português a mim me parece tão fácil entendê-lo como quando leio Machado de Assis, enquanto sinto nas aulas, nos escritos e nas correções do português do Professor Ascarelli certa dificuldade?

Liebman, com aquele seu sorriso paternal, disse-me mais ou menos isto: "Ruy, o que acontece é que Ascarelli tem tal fertilidade de ideias e extensão de conhecimentos, que sua pena às vezes não consegue expressar tudo que pensa, ficando certos esclarecimentos subentendidos ou apenas não escritos, mas implícitos."

Agora, parece que melhor compreendi a razão de seus enormes rodapés e porque tanto se referia às premissas implícitas.

Volta à Itália

A partir de 1946 Ascarelli reassume sua Cátedra em Bolonha e em 1950 é chamado a Roma, para a Cátedra de Direito Industrial. Em 1952 leva de volta sua família. A última vez que aqui veio para rever o Brasil e seus amigos, tivemos a felicidade de jantar com ele em casa de antigo cliente comum; ex-juiz na Alemanha, onde dialogou em vários idiomas. Já se queixava de problemas respiratórios, mal sabendo da insidiosa doença que logo depois o arrebataria desta humanidade a que tanto serviu.

Estando em Roma recentemente com seu filho Piero e tendo conversado por telefone com sua filha Franca em Siena – casada com o conhecido Professor de História do Direito, Domenico Maffei – pude admirar o português do Brasil que souberam conservar. Piero já me havia explicado que quando os filhos de Ascarelli se reúnem, somente conversam na língua deste País onde passaram sua infância e que, com seus pais, tanto aprenderam amar e conservar em seus corações.

Il Contributo di Tullio Ascarelli alla Formazione della Dottrina Giuridico-Tributaria del Brasile[1]

Estratto da: *Diritto e pratica tributaria*
Volume LII – 1981 – N. 3
Padova: Cedam – Casa Editrice Dott. Antonio Milani – 1981

Amici e colleghi, i professori di diritto commerciale mi hanno concesso l'ambito onore di includermi in questo ciclo di conferenze in omaggio alla memoria di Tullio Ascarelli:

– per essere stato suo allievo durante gli anni del primo corso di diritto commerciale da lui dato nella nostra Facoltà e, particolarmente;
– per aver lavorato vari anni insieme a lui nei Servizi legali della Federazione delle industrie dello Stato di San Paolo;
– per essere stato collega di ufficio per vari anni, sin da quando mi iniziavo nella carriera di avvocato e, ancora;
– per essere stato, dopo la mia laurea, suo allievo nel corso monografico di diritto tributario che tenne presso la Scuola libera di sociologia e política di San Paolo, Divisione di studi di perfezionamento, nel 1947.

Dinanzi al tema assegnatomi e al ramo al quale mi dedico, noto che il compito affidatomi oggi è soprattutto testimoniare l'attività del grande Maestro, nel campo di diritto tributario, durante la sua permanenza in Brasile.

Pertanto, debbo partire dalla mia comunanza di vita col professore, per poter non solo ricordare e descrivere l'esperienza e il tirocinio ottenuti, ma anche descrivere i suoi rapnorti con altri studiosi di questo ramo e confortarli con citazioni di lavori pubblicati o non conosciuti come suoi e perfine inediti; narrare dello svolgimento di lezioni e dialoghi e, soprattutto, parlare dei fondamentali orientamenti bibliografici che tanto seppe additare non solo ai suoi allievi, ma anche agli amici che condivisero le sue occupazioni.

Essendo stato il geniale Maestro l'introduttore degli studi giuridico-tributari nel nostro paese, *su basi scientifiche,* non vedo altro modo autentico di manifestare

---

[1] II presente articolo riproduce il testo della conferenza svolta dall'autore durante un ciclo di conferenze realizzato in San Paolo, nel mese di ottobre 1979, in commemorazione del 20. anniversario della morte di Tullio Ascarelli.
Ringrazio l'avv. Gaetano Paciello, *mio caro allievo del Corso di perfezionamento* in diritto tributario comparato, non solo per questa traduzione, ma anche per la pazienza di accettare osservazioni e suggerimenti, in linea con l'insegnamento di Schleimacher (*Über die verschiedene Methoden des Uebersetzens*), in un tentativo di "condurre il lettore al linguaggio dell'autore". *La precisazione è importante perché* il lettore italiano, qualora trovi singolare lo stile, sappia che la colpa è dell'autore che ha voluto trasmettergli la maniera propria e brasiliana di esprimersi.

il mio pensiero di perenne alunno e seguace della sua dottrina, se non attraverso questa metodologia retrospettiva.

L'arrivo della famiglia in Brasile

Cercando asilo a causa della guerra e delle persecuzioni del nazi-fascismo, il grande Maestro di Bologna ottenne il visto dell'Ambasciata brasiliana a Lisbona e venne in Brasile con la sua famiglia: la moglie, signora Marcella Ascarelli Ziffer e i tre figlioletti, Gianni, Franca e Piero. Qui sbarcarono, a Santos, nell'ottobre del 1940, dalla nave Serpa Pinto; tutto ciò che gli restava erano, appena, cinquanta dollari.

La prima impressione

Conobbi la figura affabile del professore Tullio Ascarelli nel 1940 quando, studente del secondo anno del corso preparatorio alle scienze giuridiche, lavoravo nell'ufficio legale tributario della Federazione delle industrie dello Stato di San Paolo.

Egli tenne una conferenza nella primitiva sede di tale ente, in quell'epoca in via Quintino Boccaiuva, su aspetti giuridico-economici. La conferenza la tenne in lingua italiana, non solo perché era il suo idioma, ma tra le diverse lingue che parlava, era la più accessibile. La sala era gremita di impresari e giuristi. Destò grande interesse e ammirazione. Per quel che mi ricordo l'oratore aveva alcuni appunti; mi sembra che tale conferenza non fu registrata.

Oltre ai servizi giuridici interni che appena si iniziavano, la Federazione disponeva dell'ufficio accanto, di Tacito de Almeida, e non posso fare a meno di ricordare e sottolineare commenti entusiastici che costui e il suo giovane avvocato di allora, dott. Francisco Lotufo Filho, fecero al riguardo della conoscenza e visione che Ascarelli dimostrò sul panorama del diritto e dello sviluppo economico.

II primo contributo giuridico-fiscale del Maestro

Una delle questioni cruciali che, in quell'epoca, la federazione delle industrie aveva sollevato, in difficile contesa con lo Stato-fisco, era la partecipazione degli agenti tributari nel gettito delle multe irrogate ai contribuenti. Le leggi dell'1imposta sul reddito. bollo, consumo, doganale, e sulle vendite prevedevano tale sistema.

I servizi giuridici interni prepararono il materiale informativo e Tullio Ascarelli ricevette 1'incombenza di studiare la questione e formulare proposte per 1'abolizione di quel metodo con misure sostitutive.

Nonostante fosse privo della sua biblioteca, con la visione del giurista straniero e con le basi della sua cultura, senza la benché minima citazione bibliografica con cui sempre avallò i suoi scritti, prepara per la Federazione un lavoro con tredici punti, che la stessa pubblicò, nel 1941, con il titolo: *Quota-parte dos funcionários nas multas e os princípios da justiça fiscal*.

Data la natura di servizio interno, tale monografia non è mai stata pubblicata col nome del suo autore. Siccome ci dedichiamo, fin dai primordi dei nostri

studi, alia lotta contro tale assurdo sistema, e avendo ricevuto, in questa materia, l'insegnamento di Ascarelli, ci sia consentito soffermarci su questo tema che, a nostro parere, a causa del contenuto di verità oggettiva e convincente, è stato il primo e, forse, fondamentale contributo di Tullio Ascarelli alia dottrina giuridico-tributaria del Brasile, dato che la stessa, ventotto anni dopo, ebbe dignità di precetto costituzionale nel sistema tributario brasiliano. Dato che oggi stiamo ricordando questo fatto storico, non possiamo fare a meno di fornire alcuni chiarimenti circa 1'evoluzione e i risultati raggiunti da questo lavoro.

I contribuenti non riuscivano a convincere il Governo sull'esistenza di questo errore nelle nostre leggi perché nell'Amministrazione finanziaria, negli organi giudicanti fiscali e perfino nell'ambito del Potere legislativo si difendevano interessi per mantenere questa privilegiata participazione. II potere economico di questi organi era talmente radicato che la stampa arrivò perfino a dar notizia dell'esistenza di *caixinha*[2] destinata a fini elettorali e i partecipanti si denominavano *generali della riscossione*.

Al fine di dare, specialmente agli avvocati, una idea circa 1'estensione di tale interferenza, io proprio dovetti, in tutte le istanze amministrative e giudiziarie, e avanti il Tribunale federale dei ricorsi, oppormi alla pretesa dei partecipanti di intervenire nella lite, poiché adducevano che i loro interessi economici, a causa delle possibili partecipazioni, sarebbero stati maggiori che quelli del Tesoro. Naturalmente contestai dimostrando che il rapporto giuridico d'imposta sussisteva tra il Tesoro pubblicò e il contribuente – quello difeso dal procuratore della Repubblica e questo dal suo avvocato – e che i partecipanti avevano appena una aspettativa e non un legittimo interesse economico o morale. Il Tribunale accolse la mia tesi, escludendoli dalla lite e ciò ben dimostra la fondatezza degli argomenti che Ascarelli aveva intravisto e serve anche come prova dell'abuso del potere economico che il sistema di partecipazione, con il connubio della legge, apportava nella pratica.

Le imprese sono quelle che più soffrono gli ostacoli e gli oneri derivanti dall'inerzia burocratico-fiscale, poiché sono gli esattori nella maggior parte delle imposte indirette e affrontano i rischi dell'interpretazione e autoapplicazione delle leggi tributarie, in qualità di contribuenti di diritto.

II testo del lavoro di Ascarelli, pur senza il nome del suo autore, non appena fu divulgato causò grande impressione per il suo contenuto di chiarimenti scientifici; tanto è vero che due membri della Commissione di revisione della legge sul bollo, rappresentanti del commercio, e che non avevano ottenuto successo nella lotta per 1'abolizione della partecipazione nelle multe, Rodrigues e Almeida Nogueira Porto, nel libro *Imposto do selo federal (Comentários à nova lei),* São Paulo, 1942, non ottenendo la soppressione e non incontrando espressione migliore, in nota al rispettivo capitolo del decreto-legge n. 4.655, del 3 settembre 1942 (art. 104), osservarono:

---

[2] Leggasi "bustarella".

> "Circa il problema della partecipazione degli agenti tributari nelle multe, trascriviamo l'importante pubblicazione di un'associazione di classe che sappiamo essere opera di uno tra i più illustri professori di diritto del vecchio mondo" e dalla pagina 307 a 316, in caratteri ridotti, ripubblicarono quella monografia.

Trattavasi senza dubbio di un'altra divulgazione degli insegnamenti del Maestro che questa Facoltà oggi commemora, però ancora non identificava l'autore, in ragione dell'ambiente dominante.

Per dare un'idea di questa monografia tanto sintetica ma piena di concetti e insegnamenti, ci sia permesso tentare riassumerla, anche perché, in questa, ancora rimangono insegnamenti che non sono stati acquisiti, come, ad esempio, l'abolizione della denuncia da parte di privati, che serve solamente come mezzo estorsivo, e anche la necessità di separazione delle questioni di fatto da quelle di diritto abbinata alia riformulazione dell'attuale tanto criticato contenzioso amministrativo-fiscale. Questi insegnamenti debbono essere utilizzati, quale contributo lasciatoci da Tullio Ascarelli per migliorare le istituzioni giuridico-tributarie del Brasile.

Come vedremo in seguito, nella sua antevisione, Ascarelli mise in evidenza, già in quell'epoca, non solo gli aspetti giuridico-tributari, ma anche quelli che oggigiorno incontriamo nella letteratura universale come in libri di storia dell'imposta, di politica fiscale, di sociologia fiscale, di psicologia fiscale, di morale fiscale, di comparazione di sistemi fiscali e tanti altri.

Riassunto di idee e fondamenti

Nel lavoro anzidetto, il Maestro inizia chiarendo che "l'assegnazione ai funzionari di una percentuale del prodotto delle multe ... costituisce una caratteristica singolare del diritto brasiliano".

Dimostra, sotto l'aspetto storico, che questo sistema nacque nel Medio evo, con l'appalto della riscossione dei tributi, per cui il debito dell'imposta finiva col trasformarsi in un debito privato del cittadino verso lo Stato. Ricordò la vecchia "venalité des charges de l'ancien régime français", che trasformava la funzione pubblica in un affare privato, facendone quasi una impresa commerciale, che l'individuo sfruttava per proprio beneficio, al che il Maestro contrappone:

> "Lo sviluppo dello Stato moderno, superando giustamente la citata confusione tra diritto pubblico e privato, che caratterizzava gli *anciens régimes*, manifesta, vieppiù, il principio secondo cui le funzioni pubbliche non possono e non debbono essere sfruttate alio scopo di un interesse particolare; non devono essere amministrate nell'interesse del funzionario, ma solamente nell'interesse pubblico".

Nel punto II, con la certezza della sua cultura universale di comparatista o *viaggiante giuridico*, come soleva definirsi, afferma in via preliminare che "questa partecipazione fu abolita in tutti i paesi perché vizia la base di qualsiasi sistema fiscale", passando a dimostrarlo.

Nel punto III comincia col dire che "il funzionario, a sua volta, finisce in verità, col non essere più un funzionario". Non è mai tutore di un interesse pubblico, rivestito, pertanto, del prestigio che scende dal fatto di operare per un interesse generale; è un individuo che difende solamente una parte dell'utile. Passa quindi a dimostrare come comincia ad albergarsi nello spirito del partecipante l'idea di transazione, di negozio col contribuente.

Rifiutando la tesi sostenuta da taluni, secondo cui la partecipazione può incentivare la scoperta di frodi, dimostra che, se ciò fosse vero, formerebbe appena un circolo vizioso; una competizione di frodi tra funzionari e debitori dell'erario pubblico. II funzionario che partecipa della multa si preoccupa della scoperta di evasione o frode ma non saprà discernere la omissione dal pagamento di buona o cattiva fede.

"Non sarà possibile discutere, con successo, circa la interpretazione o applicazione di norme fiscali complesse; poco importa al funzionario associato nella partecipazione che il contribuente abbia commesso un errore in buona o cattiva fede; gli importa poco se la esatta interpretazione di una norma fiscale sia migliore di un'altra; ciò che gli importa è solamente appurare frodi, ancorché apparenti, al fine di partecipare del prodotto di multe sempre sostanziali".

Nel punto VII e, per quel che sappiamo, per la prima volta nel campo della imposizione tra noi, mette in rilievo e suggerisce che "l'evasione fiscale può e deve essere combattuta anche attraverso sanzioni penali" e su questa matéria si intrattiene.

Ecco l'origine della configurazione posteriore, nella nostra legislazione, del "delitto di evasione fiscale" *(crime de sonegação fiscal).*

Dimostra ancora che "l'evasione si combatte, prima di tutto, con l'educazione della coscienza fiscale". In seguito fa comparazioni statistiche con gli indici di evasione in Francia, Stati Uniti e Italia e l'educazione della coscienza fiscale in Inghilterra. Nel punto XII dimostra gli errori del sistema brasiliano, citando come esempi la partecipazione al gettito delle multe non solo da parte del funzionario scopritore, ma di altri denunzianti e come ciò distrugge la giustizia fiscale. Il primo requisito del giudice è non essere parte in causa. Il funzionario che partecipa della multa è parte in causa nel giudizio nei confronti del contribuente; non può, pertanto, essere giudice. Al contrario, l'organizzazione della giustizia fiscale amministrativa in Brasile si basa sui funzionari. I consigli del contribuenti in Brasile, nonostante il nome che hanno, sono composti per metà da funzionari; malgrado la legge disponga che il funzionario che parteciperà della multa non possa prendere parte nel giudizio, questa disposizione poggia su un equivoco perché si riscontra un interesse comune da parte dei funzionari alla conferma delle multe. "Si forma, così, una solidarietà di interessi tra tutti i funzionari a causa della quale sono tutti portati a costituire una specie di fronte unico contro i contribuenti e tutti sono interessati nel gettito delle multe partecipando ognuno nelle multe accertate dal collega".

A conclusione di questo lavoro, in cui incontriamo tanti contributi dottrinari, Ascarelli raccomanda al legislatore brasiliano ciò che lui chiama i "quattro *principi* che dovrebbero servire di orientamento nello studio delle norme del progetto e nella sua attuazione":

1) la certezza della norma tributaria. È evidente, difatti, che una norma incerta dà luogo all'arbitrio. Una imposizione incerta è già per questo fatto onerosa; può essere in molti casi preferibile una imposta maggiore all'incertezza della norma e ai pericoli che ne seguono;
2) la discriminazione della sanzione in relazione alla gravità della colpa;
3) il giudice nei ricorsi fiscali deve, per lo meno, in seconda istanza, essere *neutrale,* cioè estraneo al fisco;
4) è necessario disciplinare, in maniera diversa, i ricorsi che implicano questioni di fatto da quelli che implicato questioni di diritto, cioè questioni che hanno una portata di carattere generale.

Questo lavoro di Ascarelli fu inviato al ministero delle finanze nel 1941; però esistono certi vizi cosi inveterati che non si correggono che per mezzo dell'insegnamento persistente. Tale fu la ripercussione nel paese che dieci anni dopo il deputato Maurício Joppert presentò alla Camera dei deputati il progetto n. 859 del 1951 vietando la partecipazione al gettito delle multe. Le condizioni di partecipazione nella multa e ora nel prodotto della riscossione delle imposte, si erano aggravate. Come alunno del prof. Ascarelli e ormai avvocato-capo del centro e della Federazione delle industrie ma senza la presenza fisica del Maestro, riprenderamo il suo lavoro, aggiungemmo una introduzione e quattro capitoli (I, VI, XI e X), e una appendice con commento della *Revista do Serviço Público* del DASP (Departemento Administrativo do Serviço Público), sulla lotta per l'abolizione di tale partecipazione e, pertanto, come organo del Governo brasiliano sostenendo l'inconvenienza di tale privilegio dei funzionari fiscali.

Tali enti pubblicarono il lavoro in un nuovo opuscolo col titolo e sottotitolo cosi da noi redatto:

"Multas fiscais":
– la attribuzione della *totalità* o parte delle multe agli agenti tributari, e:
– la situazione di inferiorità del Tesoro pubblico;
– la posizione di inferiorità degli altri funzionari;
– l'aggravamento del cittadino-contribuente;
– lo sconvolgimento della Giustizia fiscale;
– l'equilibrio del bilancio;
– necessità nella attribuzione delle multe al Tesoro nazionale;
(Edizione del centro e della Federazione delle industrie dello Stato di San Paolo, 1952).

Le due associazioni ripresero, così, la lotta; purtroppo, però, il progetto Joppert fu archiviato quale prova, ancora una volta. dell'influenza deleteria degli interessati nella partecipazione delle multe, perfino nel settore legislativo, come ebbe modo di, *implicitamente,* dimostrare Ascarelli.

È certo che il valore obbiettivo del suo lavoro giammai fini e con la persistente divulgazione influi nello spirito del legislatore dell'emendamento costituzionale n. 1, del 1969, che determinò tale abolizione per mezzo del seguente precetto, introdotto nella Costituzione federale:

> "Art. 196 – È vietata la partecipazione di funzionari nel gettito della riscossione di tributi e multe di spettanza dello Stato".

È da lamentarsi che 1'emendamento n. 7, del 1977, retrocedendo, abbia eliminato Tespressione finale "incluso del credito dello Stato". Facciamo voti che gli insegnamenti di Tullio Ascarelli vengano a illuminare i futuri legislatori.

Senza dubbio il primo degli insegnamenti del Maestro già costituisce prova eloquente del suo contributo alia buona dottrina giuridico-tributaria del Brasile nella lotta contro "1'industria della multa". Maggior valore acquista la sua opera se consideriamo che per 1'avvocato tale ingiusto sistema, era la maggior fonte di proventi di cause da difendere e vincere; e Ascarelli anche lui era avvocato! Ma il vero giurista è quello che sa sovrapporre al suo interesse quello della giustizia.

Contributo inedito a tutt'oggi

Un altro lavoro, e questo ancor più anonimo, inédito perché fu inviato al ministero delle finanze quale collaborazione della federazione e fin'oggi non è stato pubblicato, riguarda uno degli assunti più difficili del diritto tributario, ossia il concetto di reddito agli effetti della imponibilità.

Tale lavoro composto di 87 pagine dattiloscritte, del quale serbo esemplare rilegato, porta la data del 25 ottobre 1941 e s'intitola: *Il conceito di reddito imponibile e il progetto del nuovo regolamento dell'imposta sul reddito.*

Grazie alia sua vasta cultura e alia visione del rapporto diritto-economia, il prof. Tullio Ascarelli scrisse in questa occasione un'ampia monografia il cui sommario che precede le 87 pagine è composto di 5 pagine. Solo per dare una idea dell'attualità del suoi studi, desidero citare questo fatto.

Ho appena terminato di pubblicare un parere in cui ho dovuto superare il concetto, oggi previsto dall'art. 43 del Codice tributario nazionale del 1966, del nucleo del fatto generatore, ai fini dell'incidenza o non dell'imposta sul reddito, che è: "1'acquisizione della disponibilità economica o giuridica" con fulcro nella giuridica, visto anche la norma dell'art. 116, 2. comma, del Codice tributario nazionale, che precisa: "II fatto generatore si considera avvenuto e esistenti i suoi effetti, trattandosi di situazione giuridica, fin dal momento in cui la stessa è costituita definitivamente, con base nel diritto applicabile".

Questa problematica fin'oggi non è stata ancora risolta perché il fisco pretende incassare in molti casi 1'imposta sul reddito relativa alla rendita non ancora percepita, ma solo risultante da titoli non ancora scaduti. Si tratta di mera aspettativa di ricevere in anni futuri e, pertanto, prima che il contribuente abbia, in base all'art. 524 del codice civile, il diritto di usare, godere e *disporre* della rendita o riaverla da colui che ingiustamente la possegga.

Non nascondo che collocandomi nella stessa linea del mio professore, mi riportai al classico esempio della separazione del frutti in occasione del raccolto; però adesso, dopo la pubblicazione del mio lavoro, rileggendo questa sua monografia inedita, ho potuto verificare che lui già si riportò alia *circolazione autonoma,* perché più convincente nella sostanza, nella natura delle cose e nel mondo economico, come si evince dalle pagine 7/8.

Separazione del reddito

La distinzione tra beni e frutti solamente è possibile, però, quando questi siano separati da quelli, il che si può spiegare dicendo che tale separazione ha luogo quando i frutti diventano suscettibili di *circolazione autonoma.*

Il concetto della separazione è accolto comunemente e mi sembra che è correttamente inteso come rapportato alla possibilità della circolazione autonoma, nonostante, di frequente, gli autori non si preoccupino molto di chiarire in che cosa consiste la separazione o la realizzazione della rendita.

Ritornando all'esempio del campo di grano: solamente si potrà parlare di rendita dopo il raccolto. Fino a quando il raccolto non si sia realizzato esisterà una semplice aspettativa di rendita; invece, dopo che si è verificato, la rendita sarà separata; la sua eventuale perdita dopo il raccolto costituirà perdita di una rendita separata e non più il difetto di una rendita in via di formazione.

Realizzazione della rendita

Per maggior chiarezza si potrebbe dire che la rendita dev'essersi realizzata: è necessaria non solo la sua separazione, ma anche la sua realizzazione economica.

A sua volta la realizzazione si verifica con il consumo diretto del frutto da parte del possessore del bene che lo produce, o con la sua alienazione.

In una economia basata sulla divisione del lavoro e sulla circolazione dei beni è ovvio che, di regola, la realizzazione si verifica con 1'alienazione, rappresentata da una somma in danaro: il prezzo pagato per i frutti del bene.

La rendita del campo di grano si dirà, pertanto, realizzata dopo la vendita del raccolto: la rendita di una somma in denaro, dopo il pagamento degli interessi.

I concetti della separazione e della realizzazione della rendita acquistono importanza particolare nella tecnica fiscale. Difatti, la rendita non esiste se non dopo già separata dalla sua fonte produttrice e realizzata e, pertanto, non può essere tassata se non dopo questo momento. Una tassazione anteriore colpirebbe, insieme alla rendita, anche la semplice aspettativa di lucro e, pertanto, finirebbe per onerare non più la rendita ma, al contrario, il capitale, nei casi in cui il lucro non si verificasse.

Si nota non solo la chiarezza dell'esposizione ma la forza di convincimento e certezza che infonde questa parte specifica del lavoro sulla separazione del reddito e sua realizzazione, senza il quale non potrà la finanza tassarlo come rendita indice di capacità contributiva. II reddito o il guadagno è tassabile, pertanto, come insegnò Tullio Ascarelli, quando "acquisisce la condizione della *circolazione*

autonoma". Ecco, pertanto, una delle *premesse implicite* che Ascarelli 38 anni fa estrasse dal sistema del diritto e dell'economia, prima di essere accolta dalla legislazione del Brasile, e che tutt'ora è oggetto di controversia, a causa dell'esistenza di errori in testi legislativi o regolamentari, in contrasto con la Costituzione federale. Ecco, pertanto, un'altra opportunità per correggere gli errori della legislazione ordinaria e regolamentare; basta seguire gli insegnamenti del maestro eccelso.

II primo corso monografico di diritto tributario, per il corso di perfezionamento, nel Brasile

Ma signori, se già nel 1947, quando nessuna facoltà di giurisprudenza del Brasile teneva un corso di diritto tributario, lo incontriamo svolgere un corso monografico in questo ramo ai pochi laureati autodidatti della specialità; solamente questo corso non sarebbe per sé sufficiente per dimostrare il suo profondo contributo alla formazione della dottrina giuridico-tributaria del Brasile?

II tema del corso fu "Principi fondamentali dell'imposta sul reddito e il sistema brasiliano", dato nell'anno accademico 1947, come risulta dai diplomi ufficiali rilasciati il 30 dicembre di quell'anno a coloro che ottennero la votazione richiesta.

Tra i suoi pochi alunni c'erano coloro che più tardi sarebbero stati i primi professori della materia o gli autori di un codice tributario. Tra gli avvocati, con una certa esperienza, stava Rubens Gomes de Souza che fu senza dubbio alunno *primus inter pares.* Basta leggere la dissertazione da lui presentata al termine di questo corso *Il fatio generatore dell'imposta sul reddito* – che Rubens, più tardi, pubblicò nel suo libro *Estudos de direito tributário,* edizioni Saraiva, 1950, pag. 162 a 209.

Rubens divenne non solo professore a contratto di legislazione tributaria della facoltà di Scienze economiche dell'università di San Paolo e ivi insegnò durante 14 anni ai ragionieri e agli economisti, ma fu anche autore dell'anti-progetto del Codice tributario nazionale e relatore della commissione della riforma tributaria. In una lettera pubblicata nella *Revista de direito administrativo,* del 1961, vol. 66, pag. 425, Rubens ricorda:

> "Malgrado in quell'epoca io già avessi dieci anni di pratica specializzata in materia tributaria è da Ascarelli che ricevetti la base scientifica sulla quale potetti, in seguito, modestamente, costruire la mia propria elaborazione. Da lui ebbi l'indicazione di bibliografia fino allora sconosciuta in Brasile sull'orientamento dottrinario ed un più vasto orizzonte, oltre i confini del campo tributario, che mi permisero il fare qualcosa di più che il semplice esame empirico di problemi fiscali in pareri forensi. Più tardi, il professore Laufenburger, di Parigi, e il nostro conterraneo, professore Aliomar Baleeiro, potettero parlare di una *scuola brasiliana* del diritto tributario, che legarono al mio nome con amichevole generosità. Ma se questa scuola esiste, essa è frutto della semenza piantata da Ascarelli ed è con orgoglio e nostalgia che rivendico alla sua memoria quesfaltro servizio tra i tanti che lui presto al Brasile, che sempre amò e servi come una seconda patria".

In omaggio alla memoria di Rubens Gomes de Souza pubblicammo con colleghi il libro *Estudos Tributários*, edizione Resenha Tributária, San Paolo, 1974, nella cui prefazione, col titolo *Rubens Gomes de Souza, trenfanni amico e collega*, ci riferimmo alla grande influenza di Ascarelli non solo in questo campo, ma anche nel campo della formazione di gruppi di studio che continuano ancora oggi. La tavola rotonda di dibattiti tributari di questa facoltà, come pure l'istituto brasiliano di diritto tributario, ente complementare dell'università di San Paolo, sono risultati dalle proposte lanciate dal prof. Tullio Ascarelli. Fanno parte delle suddette riunioni, ancora oggi, alcuni che in quell'epoca frequentarono il corso monografico di perfezionamento impartito dal maestro Ascarelli e sono specialisti o docenti di diritto tributario.

Incentivatore di pubblicazioni

Un altro aspetto che non posso fare a meno di riferire, per comprovare l'affettuosità e dedizione del prof. Ascarelli per i suoi allievi è quello dell'influenza che esercitava non solo durante le lezioni e conferenze, ma incentivandoli ad approfondire gli studi così da pubblicare lavori capaci di formate una dottrina giuridico-tributaria brasiliana.

Data la mancanza di apporti dottrinari sui *Profili straordinari e imposta sul reddito*, scrisse, con due avvocati brasiliani che sarebbero stati più tardi suoi allievi in quel corso di perfezionamento, il libro con quel titolo e che fece epoca. Nella prefazione dell'ottobre del 1944 dettero informazioni anche sullo svolgimento del lavoro in comune:

> "II libro è frutto della collaborazione del tre autori, ma il prof. Tullio Ascarelli tenne particolarmente a suo carico l'ordinamento generale dell'opera, il sig. Rubens Gomes de Sousa l'introduzione, la dottrina fiscale e la bibliografia, e il sig. João Batista Pereira de Almeida Filho la giurisprudenza" (Livraria Martins Editora, São Paulo, 1944).

In questa stessa epoca io ero ancora alunno del quarto anno, ma già suo collega d'ufficio e stavo studiando la novità dell'azione dichiarativa con il prof. Enrico Tullio Liebman. Siccome avevo una certa pratica della casistica fiscale e sono stato il primo ad adire l'autorità giurisdizionale in un'azione di questo tipo in materia fiscale, decisi di fare una comparazione tra questa azione di precetto e la *consulta* fiscale e i suoi rispettivi effetti vincolanti. Scrissi un piccolo lavoro col titolo *A consulta como meio de harmonia fiscal;* lo presentai al prof. Ascarelli che lo lesse; discutendolo con me, mi incito a pubblicarlo. Grazie ad Ascarelli fu il primo lavoro giuridico-tributario che pubblicai (*Revista Industrial de São Paulo,* dicembre 1944, pag. 66/67).

L'avvocato-professore

Nell'ufficio era intensa la casistica fiscale. Nella pratica il volume era maggiore, a causa dell'assistenza svolta a favore delle ditte. Molte volte discutevo casi con Ascarelli e collaboravo nella redazione in portoghese. Alie volte era necessaria la

ricerca di giurisprudenza. In quella epoca praticamente esisteva solo il repertorio della *Revista fiscal e de Legislação da fazenda,* diretta da Tito Rezende, alia quale io collaboravo.

Ascarelli conosceva in profondità non solo la dottrina giuridico-tributaria, ma sapeva estrarre, anche dal nostro diritto tributario non ancora codificato, le premesse implicite, dato che era il maestro del rapporto diritto-economia.

Una volta, durante il periodo bellico, Ascarelli preparò un ricorso per un cliente al Primo consiglio di contribuenti; trattavasi di una questione di eredità oriunda dagli Stati Uniti e applicata nella ditta (persona giuridica), per l'installazione di una industria nuova. Il socio (persona fisica) era titolare del 99% del capitale. II fisco sollevò la questione della differenziazione formale tra le persone, circa l'entrata di capitale nel paese e la sua registrazione. Il cliente voleva che Ascarelli facesse la difesa orale davanti al consiglio, ma Ascarelli non se la sentiva a causa dell'ambiente. Mi disse che, avendolo io aiutato, avrei fatto io la discussione. Andammo a Rio de Janeiro. Stavamo nella sala di udienze. Quando entrarono i consiglieri e il rappresentante della finanza, Tito Rezende, questi chiese la parola per parlare su Ascarelli la cui presenza onorava quella Corte fiscale preannunciando che avrebbero assistito a una vera e propria lezione. Ascarelli, battendomi sul ginocchio, mi disse: "Ruy, adesso sono io che dovrò fare la difesa".

Oltre agli argomenti tecnico-giuridici che avevamo preparato insieme, con la tranquillità dello scienziato e naturalmente a causa dell'alta posizione in cui lo aveva collocato Tito Rezende, ebbi occasione di assistere per la prima volta a una vera e propria lezione di contrapposizione tra "formalismo giuridico e contenuto economico". Dimostrò nel caso l'interesse dello sviluppo economico del paese in contrapposizione con il formalismo giuridico.

Sto citando questo fatto non solo come ricordo, ma per far risaltare uno dei temi piu rilevanti del diritto tributario, ossia quello della contrapposizione tra contenuto economico e forma giuridica, e che da quarant'anni è stato sollevato, tra noi, da Ascarelli. È tanto importante ehe, successivamente, nel 1947, fu scelto in Svizzera da Marcei Wurlod, per la sua tesi di dottorato nella facoltà di diritto dell'università di Losanna, con il titolo *Forme juridique et realité economique dans 1'application des lois fiscales.* E fu Tullio Ascarelli che ne indico lo studio ai diversi allievi della sua scuola brasiliana di diritto tributario. È che lui già dominava tale tematica generale della considerazione economica come principio di interpretazione, originata nella letteratura tedesca – *Die Wirtschaftliche Betrachtungsweise als Auslegungsprinzip* – e, particolarmente, quella della "non considerazione della persona giuridica in relazione a certi effetti fiscali" – *Der Durchgriff im Steuerrecht* – recentemente titoli di capitoli e opere di Wilhelm Hartz e di Arndt Raupach. Attualmente, il nuovo tribunale costituzionale della Repubblica federale tedesca, con sede a Karlsruhe (*Bundesverfassungsgericht*) viene focalizzando, per mezzo di una importante giurisprudenza, la problematica della considerazione economica nei suoi precisi termini, nell'ordine costituzionale dello Stato di diritto democratico.

Le indicazioni di letteratura giuridico-tributaria del Maestro

La mancanza di contributi dottrinari era assoluta tra noi, però Ascarelli non solo dominava vari idiomi ma conosceva la letteratura giuridica mondiale. Suggeriva lo studio delle lingue e indicava la bibliografia. Ricordo che diceva che i due migliori manuali didattici di diritto tributario, secondo lui, erano in Germania lo *Steurrecht,* di Albert Hensel, la cui terza ed ultima edizione era del 1933 e in Svizzera, più recente, il *System der Steuerrecht,* di Ernst Blumenstein, la cui prima edizione era del 1944. Più tardi, questi due libri furono tradotti in lingua italiana e molto divulgati in Brasile.

Indicò anche a molti, per il campo tributario, voci dell'*Encyclopedia of the Social Sciences,* diretta da Seligman e diverse opere di questo autore in inglese e traduzioni in francese. Diceva che il primo libro didattico e sistemático sugli aspetti giuridici della imposizione apparvero nel 1906, in Austria, con il titolo *Grundriss der Finanzrecht,* del barone Franz von Myrbach-Rheinfeld, tradotto a Parigi con il titolo *Précis de droit financier* e che dal punto di vista dottrinario era ancora abbastanza utile.

Rispetto all'Italia indicò le *Istituzioni* di Mario Pugliese, incluse la traduzione in ispagnolo pubblicata nel Messico e ancora i *Principi di diritto tributario* di Tesoro, come pure le opere di Vanoni, Giannini, Griziotti e di tanti altri; della Francia indicò i libri di Jèze, di Laufenburger e dal punto di vista didattico il *Précis* del Trotabas che ancora sono pubblicati in nuove edizioni.

Cito appena alcuni esempi più scolastici perché nei suoi tanti lavori di diritto tributario e a seconda del tipo di imposta, furono da lui divulgati in Brasile i grandi autori della letteratura giuridico-tributaria universale.

Commentava molto, durante dialoghi e lezioni, le lacune del diritto tributario e, specialmente, la mancanza di libri scientifici. Quando fu pubblicato il primo libro con questo carattere, nel 1943, da João Martins de Oliveira, magistrato dello Stato di Minas Gerais, con il titolo *Direito fiscal: estudos doutrinários e o executivo fiscal* subito venne da lui indicato. Purtroppo, questo libro non fu ripubblicato. Un altro libro subito indicato da lui, in quell'epoca, in occasione della prima edizione, dicendoci che, nel suo genere, era da considerare fondamentale per la letteratura brasiliana e molto utile all'avvocato tributarista, fu il *Controle dos atos administrativos pelo poder judiciário,* dell'insigne Seabra Fagundes, il che è comprovato dalle successive riedizioni.

II commercialista e il diritto tributario

Se un giorno dovessimo fare una ricerca degli scritti di diritto tributario di Ascarelli, senza dubbio la sua maggiore produzione in questo ramo sarà stata nel nostro paese. Non sarebbero solo gli scritti inseriti nei libri *Lucro extraordinário e o imposto de renda, Ensaios e pareceres,* pubblicati nel 1952 dalla casa editrice Saraiva di San Paolo, neanche quelli che qui abbiamo ricordato, ma molti altri degli archivi dello studio legale che successivamente ha mantenuto con nostri colleghi, fratelli Falbo. Molta materia tributaria è collegata con il diritto economico e più

particolarmente con il diritto commerciale. Ricordo che durante gli anni del corso di diritto commerciale, sempre che fosse opportuno, chiariva aspetti o conseguenze tributarie nel diritto commerciale, alle volte non registrati nei fascicoli che conservo con venerazione, anche perché molti di tali chiarimenti erano dati all'uscita dalla classe, nei corridoi.

Se vogliono una prova dell'importanza che Ascarelli dava al diritto tributario leggano la lettera che il 20 novembre 1946, da Parigi a San Paolo, scrisse alla sua amata consorte, con la quale aveva anche affinità culturale, in cui, per studiare alcuni aspetti finanziari della própria Italia e ricordandosi sempre, a quanto pare, della sua permanenza brasiliana, disse: "La mia esperienza fiscale è preziosa; mi fa subito vedere molti aspetti. L'Italia è il paese meno tassato del mondo e ciò spiega molte cose".

Tale lettera è pubblicata nello scritto su Tullio Ascarelli, del suo amico, l'illustre Norberto Bobbio, inserito nel libro *Dalla struttura alla funzione – Nuovi studi di teoria del diritto,* 1977, nella cui pagina precedente queso jusfilosofo scrive che Ascarelli:

> "In Brasile aveva trascorso un periodo di grande attività scientifica e pratica e d'intensa preparazione allo sperato ritorno. Del soggiorno in Brasile serbò sempre graditissimo ricordo: e per rendere pubblica testimonianza scrisse, con la versalità che gli era propria, una monografia compiuta, in cui espose storia e sistema politico, economia e diritto, problemi culturali e sociali e religiosi, della terra che lo aveva ospitato. II libro apparve col titolo dimesso *Sguardo sul Brasile...*".

Una ricerca della sua bibliografia giuridico-tributaria completa, del genere cui ci stiamo occupando, cioè includendo la interrelazione e la interpenetrazione tra i rarni giuridici, sarebbe senza dubbio molto apprezzabile ma difficile perché la sua opera è soprattutto di diritto, economia e di filosofia del diritto.

II fatto e il diritto

Di recente, essendo stato incaricato di fare uno studio sul tema della azione di annullamento contro sentenza conseguente a ricorso straordinario che, a nostro parere, in materia incorse in errore di fatto e di diritto e violò la legge tributaria, ci avvalemmo del lavori di Tullio Ascarelli. Incontrammo nella *Revista Internacional de Filosofia do Conhecimento, Dialectica,* pubblicata in Neuchâtel, vol. 16, n. 314, uno del suoi ultimi lavori, del 18 marzo 1959, in francese, con il titolo *II fatto e il diritto dinanzi alia Corte di Cassazione italiana*. Questa monografia è senza dubbio, nel suo genere, opera-prima e cosí termina il geniale Ascarelli:

> "Se dovessi tirare una conclusione dall'esposizione che termino di fare osserverei che la stessa pone in luce tre problemi:
> a) il primo concerne i rapporti tra il legislatore e il giudice e i suoi rispettivi poteri; è il problema della vincolazione alle definizioni legali, agli standards di condotta e via dicendo;
> b) il secondo dipende dalla dialettica della distinzione tra ciò che sta vincolato all'attività normativa e ciò che non sta vincolato alia stessa;

c) finalmente, il terzo, che non dipende direttamente dalla distinzione: fatto-diritto, è relativo alia distinzione tra ciò che fu oggetto di una discussione dinanzi al giudizio ordinario di merito e ciò che non lo fu".

Sulla base di questo studio concludente, mi fu possibile riassumere la questione tributaria nei seguenti termini:

- Il potere giudiziario, quale sentinella della legalità, può creare per mezzo di una sentenza una *qualificazione giuridica di fatti*, in sostituzione alla *qualificazione normativa* degli stessi fatti?
- Particolarmente, il giudizio straordinario può disprezzare i fatti veritieri, provati e giudicati dal giudice ordinário di merito, per costituire una qualificazione diversa?

Mi sembra, pertanto, signori, che Tullio Ascarelli non solo durante la sua permanenza in Brasile molto contribuì alla formazione della nostra dottrina giuridico-tributaria, ma ancora oggi continua tra noi il suo insegnamento, perché nella sua umiltà a cui si riferi Bobbio, la sua venuta qui rappresentò una finestra aperta per il mondo della scienza giuridica.

Un chiarimento circa lo stile di Ascarelli

Quando, dopo aver letto ed estratto quelle premesse dalla magnifica esposizione che Ascarelli fece al Centro nazionale di ricerche di logica a Bruxelles, sei mesi prima della sua morte, non potetti fare a meno di ricordare una domanda che un giorno feci all'insigne maestro Liebman, suo grande amico e mio caro professore in quella stessa epoca: professore Liebman, perché Ella, nell'impartire lezioni e scrivere in portoghese a me sembra facile capirle alio stesso modo di come quando leggo Machado de Assis, invece nelle lezioni, negli scritti e nelle correzioni della lingua portoghese del prof. Ascarelli, noto una certa difficoltà?

Liebman, con quel suo sorriso paterno, mi disse piu o meno questo: "Ruy, succede che Ascarelli possiede una fertilità di idee e cultura tali che la sua penna alle volte non riesce a manifestare tutto ciò che pensa, per cui certi chiarimenti rimangono sottintesi o impliciti".

Adesso mi sembra di aver compreso meglio la ragione delle sue enormi annotazioni e perché si riferiva tanto alle premesse implicite.

Ritorno in Italia

Fin dal 1946 Ascarelli riassunse la sua cattedra in Bologna e nel 1950 fu chiamato a Roma, alla cattedra di diritto industriale. Nel 1952 venne a prendere la famiglia.

L'ultima volta che ritornò a rivedere il Brasile e i suoi amici ebbi la felicità di cenare insieme in casa di un antico cliente nostro, ex giudice in Germania, dialogando in varie lingue. Già si lamentava di problemi respiratori, non conoscendo 1'estensione dell'insidiosa malattia che subito dopo lo avrebbe sottratto all'umanità che tanto aveva servito.

Essendo stato a Roma recentemente con suo figlio Piero e avendo parlato al telefono con la figlia Franca in Siena (sposata col noto professore di storia del diritto, Domenico Maffei) potetti ammirare come hanno conservato la lingua portoghese del Brasile. Piero già mi aveva spiegato che quando i figli di Ascarelli si riuniscono discorrono solamente nella lingua del Brasile, dove trascorsero la loro infanzia e che, con i suoi genitori, appresero molto ad amare e serbare nei loro cuori.

Direito Tributário Atual

Ao completar quatrocentas reuniões de estudos semanais, realizadas às quintas-feiras, das 8h às 10h na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, o Instituto Brasileiro de Direito Tributário, entidade complementar à Universidade, acaba de publicar e distribuir aos seus associados do Brasil e do exterior, cerca de mil exemplares do vol. 39 da coleção *Direito Tributário Atual,* contendo estudos sobre ICM, Isenções, Convênios, IOF, Balanços, Exercícios Financeiros, ORTNs, IR, Reforma Tributária, Empréstimo entre Empresas, Integração, Interpretação, encerrando-o com o trabalho *A vida e a procura dos valores.*

Quais as finalidades desses estudos teóricos e práticos dentro da Universidade?

A preocupação básica deste Instituto, já comprovada por tantos anos, é ampliar a intercomunicação e somar colaborações recíprocas. Assim como a Universidade não pode e não deve se isolar, também todos aqueles que, por suas habilitações e prática, estão capacitados a colaborar, de alguma forma no ensino, não podem se desobrigar omissivamente desde que a Universidade crie condições e os possa convocar.

Mas como organizar um sistema prático e funcional para obter essa integração e utilidades recíprocas?

Vejamos por que foi organizada e como está funcionando, *há mais de 14 anos,* a Mesa Semanal de Casos e Problemas Tributários.

A reunião de professores de várias Universidades, magistrados, procuradores. advogados, economistas, administradores, contabilistas, altos funcionários da Fazenda federal, estadual e municipal com os bacharéis que estão cursando as áreas de Mestrado e Doutorado em Direito Tributário Comparado na Faculdade de Direito da USP teve, como primeiro *desideratum* da Cátedra, trazer para estes candidatos de pós-graduação, dentro da própria Faculdade, o manancial de conhecimentos teóricos e práticos dos diferentes setores do vasto campo em que se desdobram as funções e profissões dentro da fenomenologia e da problemática tributária.

Assim estes candidatos passariam, como passaram, a ter, além do ensino e orientação de seus professores, mais o laboratório de experiências, o banco de informações e os conhecimentos dos colaboradores, pois estes trazem numerosos casos e problemas concretos para os debates, estudos e conclusões.

À medida que estes estudos teórico-práticos foram sendo desenvolvidos, fomos observando não só que hoje tais reuniões constantes alcançaram a natureza de um *curso e simpósio permanente* para todos que as vêm frequentando, mas ainda que seu caráter facultativo não curricular ou compulsório vem contribuindo para aquilo que nosso Professor Enrico Tullio Liebmam tanto valoriza e aconselha aos

estudiosos, como caminho para a formação de Escola. Este mestre que retornou a Milão, aqui deixou a conhecida Escola Paulista de Processo.

Neste sentido de estudos dialogados, também devemos lembrar-nos do genial comercialista Tullio Ascarelli, que igualmente lecionou nesta Faculdade e tanto se dedicou aos estudos jurídicos e às suas relações com a economia. Além de seu aluno no curso de bacharelado e de curso especial, tivemos a ventura de ser seu companheiro de escritório. Mais tarde escrevemos sobre a influência deste mestre no campo da ciência do direito tributário brasileiro *(Tullio Ascarelli e o Direito Tributário Brasileiro,* coedição IBDT e editora Resenha Tributária, São Paulo, 1979. Na Itália, publicado na revista *Diritto e Pratica Tributaria,* vol. LII, 1981, n. 3, sob o título: *II Contributo di Tullio Ascarelli alla Formazione della Dotrina Giuridico-Tributaria del Brasile*, p. 553 e s. com *separata).*

Ainda nesta Faculdade, no campo do direito do trabalho, o Professor Cesarino Júnior já acrescentava ao seu método de ensino os trabalhos dialogados em seminários e julgamentos simulados e foi fundador do Instituto de Direito Social, como idealizador da Academia Paulista de Direito.

No último ano do curso curricular, a coroar os estudos jurídicos, o jusfilósofo Miguel Reale, dedicando-se ao mesmo tempo a seus alunos e a seus companheiros de estudos, fundou o Instituto Brasileiro de Filosofia, até hoje em plena atividade, o qual já alcançou notável relacionamento com o exterior.

As obras deste jusfilósofo, cada vez mais vertidas para outros idiomas e por edições renovadas, vêm sendo adotadas em Universidades estrangeiras, expandindo a cultura pátria e gratificando a Universidade de São Paulo, da qual, por dois mandatos completos, foi notável Reitor. Sem dúvida o foi, não só em razão de sua constante dedicação à Universidade, mas, sobretudo, em função desse sentido de exteriorização dentro do qual ele compreende a Universidade, a explica e nela se integra como exemplo de professor que continua a sê-lo, ainda quando a idade o aposenta, porque seus alunos continuam nas escolas do direito e da filosofia que foi capaz de edificar e de dignificar.

Mestre Reale não só formou escolas, mas dentro delas conseguiu chegar à sua concepção própria da teoria geral da tridimensionalidade do direito.

Em Dianóia (México, 1967, n. 13, p. 371), Recaséns Siches, com sua competência e autoridade, apreciando as obras do grande professor brasileiro, atesta que:

> "Miguel Reale é, sem dúvida, um dos jusfilósofos mais eminentes, não só na área ibero-americana, mas no mundo inteiro, em nossa época, por sua universalmente famosa *Filosofia do Direito,* já traduzida para o italiano.
>
> Uma concepção tridimensional do direito já se encontra em obras de outros autores, publicadas anteriormente aos primeiros escritos de Reale sobre esse tema, e também em livros coetâneos às publicações de Reale, assim como em outras posteriores a elas. Mas, na minha opinião, a concepção tridimensional do direito obteve, nas páginas de Miguel Reale, uma expressão ao mesmo tempo mais fina, mais profunda e mais exaustiva. Quanto a mim, incorporei ao meu próprio pensamento filosófico-jurídico, quase integralmente, a versão que Reale dá à sua doutrina tridimensional."

Na versão italiana de seu O *Direito como Experiência,* publicado pela Editora Giuffrè, Milão, em 1973, sob o título *Il Diritto come Esperienza,* obra em que Reale expõe os desenvolvimentos de sua concepção tridimensional com base em elementos os mais vivos e atuais da cultura contemporânea, sociológica e antropológica além dos propriamente filosóficos, o jusfilósofo italiano Domenico Coccopalmerio antepõe um ensaio com 76 páginas sobre as obras e concepção de Reale, advertindo logo que esta versão italiana, em razão da precisão e dos aprofundamentos nela dados por Reale, constitui uma segunda edição atualizada e completada da edição brasileira. De páginas 76 a 85 acresce uma *bibliografia sistemática degli scritti di e su Miguel Reale*.

Com esta citação, o que mais queremos ressaltar do ensaio de Coccopalmerio é que, como Recaséns Siches, aponta a concepção peculiar do mestre brasileiro, e a destaca como *A Fórmula Reale, Esperienza giuridica* e *Tridimensionalismo specifico* (*la "formula Reale"*).

A referência que fizemos aos citados mestres da USP, em primeiro lugar, o foi em razão do relacionamento que sempre tivemos com eles e, em segundo, por podermos deles falar na qualidade de aluno e, como aluno, fazer indagações sobre suas condutas.

Como explicar a extensão de ensino alcançada por tais mestres e como classificar suas atitudes?

Do ponto de vista ainda não filosófico, mas jurídico, é fácil uma explicação, tendo-se em vista que *jus et obligatio sunt correlata*: partilham o tempo de sua intencionalidade de tal modo que, reservando seu tempo intencional enquanto *direito de estar só* para dedicá-lo aos livros que sabem escolher e que sabem escrever, dedicam a outra parte de seu tempo intencional à obrigação ou dever que se impuseram, ao ótimo da comunicação, do ensino, do diálogo e da publicação de suas obras. São professores líderes.

Mas como qualificar a atitude assumida por mestres como esses que, ultrapassando as obrigações jurídico-contratuais, assumidas *interna corporis* com os estabelecimentos de ensino, chegam a criar escolas, concepções próprias e estender seu ensino no espaço e no tempo?

Esta não é obrigação decorrente da norma legal, nem por ela qualificada, mas antes da norma subjetiva do modo de ser, do ser na plenitude consciente do sentido de sua vida terrena, *na busca dos valores,* tanto assim que, superadas as exigências legais dos concursos, tais mestres passam a "professar" o ensino.

No trabalho sobre a interpretação do Fausto de Goethe, que o jusfilósofo tridimensionalista Wilhelm Sauer acrescenta à sua magnífica obra *Juristhische Methodenlehere,* cujo trecho traduzimos e anexamos ao final do citado vol. 3, é que encontramos as mais belas, edificantes e convincentes explicações e resposta, do ponto de vista filosófico, das condutas de professores exemplares. Vejamo-las.

Indignado com a ascensão da alma de Fausto, o diabo que só sabe pensar e agir *bidimensionalmente*, supunha que, pela sua interpretação literal, fria e estanque do contrato, tinha *direito adquirido* sobre aquela alma; não podia compreender a salvação de Fausto; no entanto este a merecera, por ter pensado e agido

tridimensionalmente na busca dos valores, alcançando o valor acima da própria vida; Deus que permitira o contrato estava certo e não errara, nem podia ter errado em seu prognóstico valorativo, porque tinha a visão da *quadridimensionalidade*: do fato, da norma, do valor humano e do valor divino. Por isso, como mandatários da Divindade, sentenciam os anjos, ao ascenderem com o imortal de Fausto:

> "Quem sempre se esforçou, procurando progredir, pode ser salvo por nós."

E Sauer explicita:

> "Somente um homem bom pode realizar algo positivo na *profissão de sua vida,* seja como artista, como pesquisador, como funcionário, como juiz, como professor e assim por diante."

Cabe, pois, aos alunos desses mestres se reunirem cada vez mais em torno das universidades, das escolas dos mestres, do instituto, para o estudo e intercolaboração dentro de suas respectivas especializações. O IBDT nada mais é do que um abrigo universitário unindo todos os alunos de hoje e de ontem. É um instituto de pesquisas e de estudos capaz de reunir e unir companheiros de iguais inquietações.

Parafraseando Tsehkow, discípulo de Confúcio, no Diálogo 19.23:

> "O muro do IBDT chega apenas aos ombros; pode-se olhar por cima e ver o que há dentro. Ao passo que a cerca dos grandes mestres tem muitas braças de altura. Só entrando pela porta se pode apreciar a riqueza do interior. Mas nem todos dão com a porta!"

A sabedoria dessa civilização milenar ressalta ainda a necessidade da perseverança no alcance dos objetivos: o *difícil não é criar, mas conservar* e se, no caso, essa porta é a busca da verdade no campo da ciência do direito, é preciso nos conscientizarmos da natureza problemática do direito, para não desanimarmos com percalços ou aparentes dificuldades.

Em meados do século XIX, Julius Hermann von Kirchmann – quando ainda não se podia falar de uma ciência do direito tal como veio sendo elaborada, porque o direito ainda não ultrapassava da exegese, interpretação, comparação e comentários – na célebre conferência de 1848, sob o título derrotista: *A Falta de Valor do Direito como Ciência* (*Die Wertlosigkeit der Jurisprudenz als Wissenschaft*), arrolando aspectos negativos e críticos, chega ao anátema de que: "três palavras de alteração do legislador e toda uma biblioteca se transforma em papel inútil", como se o direito fosse apenas legislação.

Entretanto, séculos após, Erik Wolf retoma o tema para colocá-lo nos devidos termos e traçar a compreensão da natureza dessa ciência humana, precisamente com o título que assim já a explica: *O Caráter Problemático e Necessário da Ciência do Direito* (*Fragwirdigkeit und Notwendigkeit der Rechtswissenschaft*).

Desta conferência ensaio jusfilosófico de Erik Wolf, basta traduzirmos alguns trechos sobre as *atribuições* do direito como ciência:

> "As *tarefas* da ciência do direito vão muito além do mero conhecimento das leis e da doutrina da interpretação jurídica. Seu conteúdo não é só o direito

> fixado em forma de lei, mas a totalidade do ordenamento social e econômico, cuja realidade se pode colher extrinsecamente nas instituições jurídicas e nas fontes do direito, como ainda nas relações e nas controvérsias jurídicas. O ordenamento jurídico como objeto de uma pesquisa científica tem ainda um conteúdo interno; este se pode encontrar no sentimento jurídico dos cidadãos, na sua obediência ao direito, no seu reconhecimento voluntário da totalidade do ordenamento e de suas partes.
>
> Mesmo este sentimento jurídico interno, que felizmente é eficaz, mesmo independentemente de qualquer coação, é uma realidade social. O sentimento jurídico interno e o ordenamento jurídico externo são, na vida histórica dos diferentes povos, alguma coisa que se apresenta à primeira vista distinto, mas logo em seguida idêntico nos aspectos fundamentais e em muitas particularidades, alguma coisa que continuamente muda e se transforma.
>
> Por isso a ciência do direito deve se ocupar tanto do direito historicamente passado quanto do direito vigente e do direito futuro; ela estuda e compara ordenamentos regionais e internacionais.
>
> Além disso a ciência jurídica compreende e sistematiza a totalidade da vida jurídica, entendida como ordenamento da organização política, religiosa e social e como expressão da diferenciação sociológica em classes e grupos.
>
> Enfim é necessária ainda uma maneira de proceder cientificamente obrigada, para que o ordenamento jurídico seja eficaz e possa ser defendido contra quem quer que o ofenda."

Portanto, a ciência do direito não se limita à lei e também a lei não destrói a biblioteca. Como ressalta Reale, o direito abrange a concreção tridimensional incindível do fato-norma-valor. Por isso mesmo o estudo jurídico ou científico do direito não só não se limita à legislação, mas tem de se estender ao universo do direito, exige o estudo teórico, aliado com o da técnica e da prática do direito (vide em nosso *Curso de Direito Tributário,* 5. ed., Saraiva, São Paulo, 1980, a partir da p. 21: Método de Ensino do Direito Tributário nas Faculdades de Direito).

Eis a razão de ser e eis a perseverança da Mesa de Debates dentro do direito tributário.

Dia 30 de junho de 1983 já alcançou sua quadringentésima (400) realização. É uma reunião e união dos que desejam se informar e prestar informações, aprender e ensinar por meio de diálogo: enfim chegar democraticamente a soluções com o concurso de opiniões que, dentro de uma especialização, se imponham pelo seu conteúdo de valor e pelo grau de convencimento que possam infundir através da técnica, da experiência e da ciência do direito tributário.

Para a continuidade e expansão dos estudos e da prestação de seus serviços o IBDT espera contar, cada vez mais, com o interesse e o apoio de seu associado.

Esta entidade foi idealizada, sobretudo, como órgão de congraçamento dos tributaristas e sua união em torno de estudos que os acomunam por iguais inquietações. Se estes estudos são de interesse funcional ou profissional de uma categoria, também o são, de modo geral, da coletividade a que esta categoria tem o dever de servir em razão de sua habilitação. Se esta habilitação formalmente exige

o diploma, substancialmente exige o constante estudo e atualização, no tempo e no espaço, à procura das melhores soluções.

Especialmente no campo problemático do direito, nem sempre é possível ao estudioso, isoladamente, descobrir a verdade ou formar sua convicção.

O *Código de Processo Civil*, no capítulo das provas, refere que "ninguém se exime do dever de colaborar com o Poder Judiciário para o descobrimento da verdade" (art. 339). Isto é, quanto à *relação fática*, mas a dinâmica ou processo de conhecimento da relação de direito, especialmente no campo tributário que é sobremaneira múltiplo em categorias de normas e sob constantes modificações, vem exigindo, cada vez mais, essas intercomunicações de muitas sentinelas.

Se, de um modo geral, ninguém pode alegar a ignorância da lei e todos devem colaborar para o descobrimento da verdade, *a fortiori* os investidos dessas funções ou profissões. Assim sendo, a intercomunicação entre estes no sentido de maior expansão de informações e conhecimentos não é só um dever, mas uma espécie de "seguro contra riscos" no caminho do cipoal ou atual parafernália *fisco tributária*. Neste sentido é que a reunião em Mesa de intercâmbio de informações e de conhecimentos vai se tornando cada vez mais uma instituição de confraternização de colegas, de garantia contra riscos e sobretudo de solidariedade na partilha de conhecimentos especializados.

Se estes trabalhos estão sendo efetivamente úteis a todos os componentes da Mesa, por que não ampliá-los e levá-los ao conhecimento de todos os associados, pedir-lhes que também colaborem na divulgação do que julgarem certo e, mais ainda, possibilitar a todos os demais interessados o conhecimento, apreciação ou possível utilização desses estudos?

Foi por isso que, após 12 anos de experiências com essa Mesa de Debates de casos e problemas sempre atuais, atuantes e renovados, a Diretoria e o Conselho do IBDT – que desejam o comparecimento do maior número possível de seus associados – verificando a impossibilidade da presença dos que residem distante, deliberou a publicação desta série Direito Tributário Atual, cujos volumes 1 e 2 já foram editados com os casos ou problemas que despertaram maior interesse.

Dado o elevado custo das edições encadernadas, até aqui o IBDT tinha conseguido oferecer essa publicação aos associados, com 50% de desconto sobre os preços de livraria.

Entretanto os objetivos da divulgação dos trabalhos apresentados à Mesa de Debates precisam maior expansão.

São trabalhos sobre os principais assuntos que na atualidade estão preocupando os tributaristas; são trabalhos para colaborar na preparação da Reforma Tributária; são casos e problemas que estão em discussão nos tribunais; são, finalmente, questões sobre as quais muitos associados estão pesquisando ou estudando e que além de lhes poderem ser úteis, poderão motivar seus estudos e colaboração aos trabalhos em pauta, inclusive sobre projetos em preparação nos Ministérios ou em discussão parlamentar.

Assim sendo, o IBDT deseja que, automática e gratuitamente, todos os associados venham a receber esta publicação em seu endereço. Por isso, reestudou a

possibilidade de preparar em sua Secretaria o serviço destinado à impressão e, a partir deste vol. 3, coeditar esta série de coletâneas, mais economicamente, com capa plastificada, para não só poder adquirir o número de exemplares suficiente para essa distribuição, mas também assumir as despesas de embalagem e remessa.

Deste modo, os demais interessados, *não associados,* poderão adquirir esta publicação pelo preço normal nas livrarias, enquanto o IBDT terá o prazer de oferecê-la a seu associado. Comparado com o preço de livraria, cada sócio poderá vir a receber mais do que o valor da sua contribuição anual, mas isto o IBDT agora já poderá fazê-lo graças à organização administradora e financeira que atingiu.

Com a prestação de mais este serviço, o IBDT espera estar correspondendo ao constante apoio e prestígio que lhe vem dando cada associado.

Não podemos deixar de ressaltar que, além da consideração que o IBDT vem recebendo de cada associado, os mais eminentes mestres nacionais e estrangeiros integrantes de seu quadro de sócios honorários também o vêm prestigiando, não só com a remessa de notáveis obras dentro do intercâmbio cultural para enriquecer a biblioteca especializada da Faculdade, mas ainda contribuindo com seus escritos para as publicações do IBDT.

Reconhecido por unanimidade do Conselho Universitário e pela Reitoria como entidade complementar à Universidade de São Paulo, o IBDT é dirigido por professores das áreas de direito tributário, de direito tributário aplicado, de legislação tributária e de direito tributário comparado do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da USP e de renomados especialistas.

Assim integrado na tradição e nas preocupações de ensino da Faculdade de Direito do Largo São Francisco, seu objetivo é conseguir, cada vez mais, como entidade complementar, auxiliar o ensino, a pesquisa e a prestação de serviços à comunidade, finalidades estas que são as mais nobres e fundamentais da Universidade, para as quais não só os integrantes da Universidade devem colaborar, mas todos os demais habilitados e conscientes de suas responsabilidades para com os destinos da humanidade.

PARTE III
O Direito Tributário e a Constituição

Política Fiscal e Reformulações[1]

Introdução

Um dos problemas mais atuais e cruciantes da economia e finanças do Brasil, no contexto da atual conjuntura internacional, é o da intensificação e melhoria da produção, não só para atender às necessidades internas, mas as de exportação.

Em face do atual estágio da tecnologia multiplicadora da quantidade e qualidade, é preciso a nação alcançar, cada vez mais, com a ampliação e modernização de seu parque agropecuário-industrial, a potencialidade que o avanço dos novos instrumentos está proporcionando à produtividade do trabalho, do capital e da renda, tanto mais possíveis quanto se possam dispor de terras, matérias-primas, enfim de infraestruturas que permitam se instalarem e se desenvolverem os estamentos da produção.

De um lado, diante do impasse da balança comercial, o Governo Federal vem concitando as atividades produtoras ao esforço de exportação, para poder obter divisas. Por meio de algumas medidas econômicas e incentivos fiscais, o poder central tem se preocupado em estimular as exportações.

Da parte da iniciativa privada, como se pode ver da recente publicação de 20 páginas especiais de *O Estado de São Paulo*, de 14 de novembro de 1980, sob o título "Brasil exportação", não há dúvida que ela vem procurando atender a esse apelo. Essa publicação, ora citada como exemplo, resume que "há mais de cem anos, o café lidera a pauta das exportações brasileiras. Mas cada vez mais, essa liderança é ameaçada pela soja, minério de ferro, açúcar e veículos. Essas alterações são significativas: indicam que o País está deixando a condição de exportador de matérias-primas para assumir posição efetiva no mercado mundial".

A problemática das infraestruturas

Entretanto, de outro lado, o poder central ainda não se conscientizou do abandono e *penúria financeira* em que se encontram os Estados-membros e especialmente os Municípios. Estes, no setor público, são a verdadeira infraestrutura, onde estão a terra, os edifícios, os equipamentos e os ambientes em que vivem e podem se desenvolver os trabalhadores e os estabelecimentos produtores. Uma república federativa não pode ser desenvolvida enquanto os municípios que a integram, como matrizes, não tenham prosperidade. Se os Estados-membros e principalmente os Municípios, encarregados pela natureza das coisas e sobrecarregados pelas atribuições específicas que a Constituição do Estado Federal lhes

[1] Resumo das palestras realizadas em São Paulo, em 18 de novembro de 1980, no I Congresso Internacional de Estudos Tributários, e em 27 de novembro de 1980, em Vitória, no Congresso Estadual de Advogados Espírito-santenses.

atribui, não puderem desenvolver ou *sequer acompanhar*, com as infraestruturas, o desenvolvimento da atividade privada, continuarão a ser engrenagens quebradas das máquinas da produção, verdadeiros freios do desenvolvimento econômico.

Para citar ainda como exemplo, porque muitas já são as publicações de apelo ao governo central contra *a atual partilha constitucional dos impostos*, basta consultar a publicação de 1978, da Secretaria dos Negócios Metropolitanos do Estado de São Paulo, intitulada: "A tributação e o drama dos municípios", onde encontramos brados como estes:

> "Municípios em desespero pedem socorro."
>
> "A União e o Estado são unidades jurídicas abstratas. O Município é concreto como base territorial e social."
>
> "O único ponto em comum entre os 3.951 Municípios brasileiros é a escassez de recursos para atender aos padrões e desejos das suas populações."

Alguns procuram demonstrar, e com muita razão, que a Reforma Constitucional Tributária dentro da Federação, de tal forma concentrou os poderes regulatório e tributário em mãos da União, que praticamente destruiu as autonomias dos Estados e Municípios. Outros entendem que a solução seria a União continuar com a concentração desses poderes para mais unitariamente dirigir a economia e unificar a arrecadação, mas aumentar a distribuição do resultado das arrecadações e dos fundos de participação aos Estados e Municípios. Neste sentido, a imprensa de hoje (27 de novembro de 1980) publica que o Congresso Nacional aprovou um pequeno aumento de 2% de algumas destas participações.

Ainda outros, não contentes com a extensão e número dos impostos em nosso País, procuram a ideia da criação de outros *impostos*, *taxas* e *contribuições*, sem atentarem para a natureza de cada uma dessas figuras tributárias, nem para a atual exaustão do contribuinte brasileiro.

Enfim, vejamos também que de outro lado, o imposto vem passando a ser o mais acentuado instrumento jurídico-econômico para regular relações sociais e prover os cofres públicos.

Taxa, contribuição de melhoria e imposto

Antes de mais nada, cumpre esclarecer a natureza diferente de cada uma dessas categorias de tributos.

De acordo com conceitos já sedimentados pela doutrina e acolhidos pelo Direito Positivo brasileiro – explícita ou implicitamente previstos pela Constituição, pelo Código Tributário Nacional e pelas legislações ordinárias da União, dos Estados e dos Municípios – com certas adaptações, podemos, do prisma financeiro, ressaltar como característica básica da taxa, ser ela um tributo contraprestacional; da *contribuição de melhoria* ser ela um tributo indenizatório; enquanto *o imposto*, em sua essencialidade, e dentro dos sistemas tributário e monetário, *é* um *meio de captação de moeda doméstica para o tesouro*.

No sistema brasileiro, as taxas são cobradas em razão do exercício efetivo do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (CF, art. 18, I). Portanto, esta espécie, sendo apenas contraprestacional, dela não pode resultar aquela captação.

Também o mesmo ocorre com o caso da contribuição de melhoria. Esta somente pode ser cobrada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, e terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (CF, art. 18, II). A cobrança que excedesse ao valor do benefício seria confisco. Portanto, esse tributo somente pode ser indenizatório das despesas incorridas com obras públicas. Não é, nem pode ser, meio de captação ou de "superávit".

Temos ainda em nosso sistema tributário as contribuições tendo em vista intervenção no domínio econômico ou interesse de categorias profissionais e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social (CF, art. 20, § 2º, I); a contribuição do salário educação (CF, art. 178) e os empréstimos compulsórios (CF, art. 20, § 2º, II) que, além de também não terem aquela natureza de meio de captação, são de competência privativa da União.

Pois bem.

Até aqui, o que quisemos deixar acentuado como esclarecimento preliminar para o exame da problemática financeira dos Municípios brasileiros é que, das espécies de tributo, *o único que efetivamente pode*, deduzidos apenas os custos da imposição, arrecadação e fiscalização, fornecer rendas ou cruzeiros aos Municípios, é o *imposto*.

Não há dúvida que taxa e contribuição de melhoria podem e devem, dentro da competência municipal, ser utilizados estritamente dentro de suas funções e finalidades para, respectivamente, cobrirem gastos de serviços estatais e indenizarem obras públicas dentro do peculiar interesse comunitário.

Pelo acima exposto, não vemos outra forma de consertar a atual partilha tributária senão por meio da reformulação da discriminação constitucional das rendas tributárias. Para tanto é preciso que o constituinte tenha presente não só a função arrecadatória do *imposto*, mas distribuir as competências impositivas de conformidade com as respectivas competências regulatórias, para conjugá-las com as atribuições das pessoas jurídicas de Direito Público, suas titulares.

Natureza do imposto e sua instrumentalidade

A utilização do imposto como instrumento jurídico-econômico de regulatividade vem, modernamente, atingindo níveis talvez extremos, especialmente quando os excessos chegam a perturbar a unidade do Direito e a harmonia que deve existir entre os vários ramos da Ciência Jurídica, pois que sendo estes que disciplinam *adequadamente* seus respectivos setores de relações sociais, não podem estar sendo afastados ou substituídos por normas impróprias ou perturbadoras.

Para não citarmos demasiado, bastaria lembrar o trabalho sintético, mas bem abrangente de Maurice Duverger em *Finances publiques*, especialmente a partir do título "Les finances modernes et l'interventionisme fiscal".

Mas se formos à legislação comparada e, melhor ainda, à realidade social, mais rapidamente refletida na doutrina e na jurisprudência, aquela pelo seu aspecto penetrante e esta mais setorial ou casuística, veremos que estas nos podem antecipar evoluções e tendências.

Quem quer que examine o Direito das Comunidades Europeias, como os inúmeros tratados internacionais para evitar a bitributação e mesmo a legislação interna de vários países encontra, modernamente, muitas disposições tributárias refletindo sobre outras relações jurídicas e também financeiras, econômicas, políticas, enfim, sociais.

Em conferência em nosso Curso de doutorado de Direito Tributário Comparado da USP, o Professor Werner von Simson chegou mesmo a demonstrar que a Corte do Mercado Comum Europeu, junto à qual advoga, por meio de decisões sobre matéria tributária e em razão de seus juízes representarem os países da Comunidade, esse tribunal vem sendo verdadeiro "legislador involuntário", em razão do alcance e efeitos de seus julgados normativos. Mesmo decisões de caráter tributário vêm influindo sobre diferentes relações internas daqueles países membros da Comunidade.

Também o novo Código Tributário da República Federal da Alemanha (*Abgabenordnung* – entrada em vigor em 1978), além de, em seu âmbito de aplicação, ter incluído o Direito das Comunidades Europeias, ao dispor que:

> "Esta lei aplica-se a todos os impostos, inclusive às restituições de impostos, regulados pelo direito federal ou pelo direito das comunidades europeias... desde que administrados por autoridades fiscais federais ou autoridades fiscais estaduais (§ 1º, 1)."

ao conceituar *os impostos*, reconheceu que o imposto vem tendo ampla função extrafiscal, pois ampliou sua definição para incluir dentro desta, aquelas outras possíveis funções, tendo ficado redigido o item 1 de seu § 3º, assim traduzido:

> "*Impostos* são prestações pecuniárias que não configurem uma contraprestação por um serviço especial, exigidos por uma entidade de direito público, para a obtenção de receitas de todos os que realizarem o fato ao qual a lei vincula o dever de prestação; *a obtenção da receita poderá ser finalidade acessória*."

Na recente sétima edição de seu compêndio sistemático de direito do imposto (*Steuerrecht*), considerado na Alemanha um dos mais completos do gênero, o Catedrático de Colônia, Klaus Tipke, comentando a ampliação desse conceito, ressalta que:

> "O Direito Tributário, deixando de lado a estruturação progressiva das alíquotas (cfr. p*ág*. 123) deveria tratar *da neutralidade de competição* (ver pág. 43) dentro da tributação, de conformidade com o princípio da *capacidade contributiva*. Porém, através de numerosas normas de dirigismo econômico e especialmente com a neutralidade de competição. No entanto, essas normas, apesar de contidas em leis tributárias, devem ser consideradas como normas de *Direito Econômico*." (p. 8)

Mais adiante, à página 18, classificando diferentes tipos de normas contidos dentro de leis fiscais, salienta:

> "As leis tributárias, de forma relevante, contêm normas de finalidades sociais (no sentido mais amplo). Na verdade, são normas de intervenção ou de dirigismo motivadas pela política social (especialmente redistributivas); pela política econômica (normas de incentivos); pela política cultural, pela política de saúde pública, etc. Portanto, não são normas de ordem tributária. Não dispõem ou decidem sobre aspectos da tributabilidade. Podem, para tais finalidades, criar exonerações como também ônus fiscais adicionais ou tributos especiais (e neste sentido pode existir uma finalidade fiscal *secundária*).
> [...]
> Quando, com a ajuda de normas que criam isenções ou ônus fiscais, for realizado o dirigismo econômico no sentido de intervir na *produção, distribuição, estruturação dos preços, consumo*, etc., estaremos diante de normas de dirigismo econômico que somente revestem a forma de leis tributárias ou estão se utilizando da técnica das leis tributárias. Como para a qualificação jurídica são irrelevantes as aparências técnicas, a competência constitucional para instituir tais normas não deriva da competência tributária prevista no art. 115 da Constituição, mas do seu art. 74, item 11."

Com esta pesquisa e citações tivemos a intenção de ressaltar o quanto o *imposto*, embora outrora fosse mais acentuadamente uma categoria neutra das finanças públicas, visando arrecadação, hoje vem sendo utilizado com tal extensão dentro da política do desenvolvimento econômico, para atingir outras finalidades que não apenas arrecadatórias, que aquele Código, considerado desde 1919 paradigma de conceitos tributários na literatura jurídico-tributária mundial, alterou-lhe a definição e o alcance, ou seja, depois de qualificar o imposto como categoria jurídico-tributária destinada à obtenção de receitas, veio agora normativamente excepcionar que:

> "a obtenção de receita poderá ser finalidade *acessória*".

Embora aquelas incursões estejam contidas em leis tributárias, como demonstra Tipke, é preciso que os juristas tenham presente as suas imbricações, isto é, devem ser sempre apreciadas dentro do sistema constitucional para não ultrapassarem as competências e atribuições de cada ramo do Direito.

Pois bem.

A Constituição Federal vigente no Brasil, tanto por normas expressas, como implícitas, decorrentes dos princípios que adota, de sua sistemática e segundo nossos constitucionalistas, colocou *a tributação a serviço do desenvolvimento*, isto é, como auxiliar e não como tropeço.

De outro lado, várias são as hipóteses previstas na Constituição de possibilidade de transferência de competência tributária da União aos Estados e Municípios, como a faculdade de leis complementares alterarem alíquotas de impostos estaduais ou municipais.

Não há dúvida que assim sendo, mesmo sem reformulação constitucional, mas apenas por meio de certas transferências de competência tributária e ainda por meio de legislação complementar e aumento das participações nos resultados de arrecadações e de distribuição de fundos, a União poderia fazer algumas modificações. Mas, a nosso ver, melhor seria a reformulação da atual partilha, tornando-a *mais adequada aos fins do mecanismo da Federação*.

Quanto a esta problemática, vide o estudo e diretrizes da mais ampla visão, que o conhecimento global da "experiência e cultura" autoriza ao Mestre dos Mestres Miguel Reale, sob o título "superamento do federalismo oitocentista", em sua mais recente obra, *O homem e seus horizontes*, Editora Convívio, São Paulo, 1980, páginas 144/148.

De uma forma ou de outra, o que nos parece relevante em momentos como o deste Congresso de juristas, é sensibilizar o Poder Central em relação a essa necessidade, não só fazendo coro com os justos reclamos dos Estados e Municípios, mas demonstrando o verdadeiro interesse de caráter nacional dessas medidas que se fazem, cada dia, mais prementes, perante a própria conjuntura internacional.

A potestade da União, ao abarcar preponderantemente o Poder Regulatório e o Poder Tributário, só poderia ser justificada no sentido de, com o primeiro dirigir mais unitariamente a política do desenvolvimento econômico e com o resultado quase totalizante da arrecadação, distribuir este o mais possível aos Estados e Municípios, para que estes, como entidades mais próximas das realidades sociais, possam criar condições para a produção de bens e serviços destinados à satisfação das necessidades internas, e especialmente os exportáveis, na busca de divisas para a Nação.

Os impostos são ônus internos, suportados pelos jurisdicionados do Estado, de cuja soberania se beneficiam e à qual se sujeitam.

Exportam-se bens e serviços mas não se exportam impostos. Impostos são meio de captação de moeda doméstica para inversão em serviços públicos e desenvolvimento econômico.

Ora, se a Constituição colocou a tributação a serviço do desenvolvimento econômico, dentro do próprio texto e contexto constitucional, cabe à *Constituição* prover aos Estados e Municípios no sentido de engajá-los no desenvolvimento que ela mesma prevê. Nada adianta do ponto de vista da balança comercial a União receber impostos ou moeda doméstica em "superávit", com o qual não pode obter divisas.

Estas só serão conquistadas quando os Estados-membros e especialmente os Municípios dispuserem de rendas suficientes para oferecer *as infraestruturas* exigidas pela moderna e avançada tecnologia da produção. Somente então é que as atividades produtoras do setor privado ou as empresas públicas poderão produzir bens e serviços para a comunidade nacional, em quantidade e *qualidade* competidoras para a conquista de mercados externos.

Esta será a forma tributária de melhoria das infraestruturas e de reposição das engrenagens da máquina pública, para o esforço global e exportador da produtividade agropecuária-industrial.

As atividades produtoras nacionais

Enquanto a iniciativa privada nacional, buscando capital em sua própria poupança; obtendo alguns meios técnicos de produção com seu próprio engenho e arte ou dentro do próprio ambiente interno, ou ainda, obtendo em negociações o concurso equilibrado de capitais e tecnologia externos, se esforça na produção, não devia ter que se defrontar com *ingente burocracia interna*, mas, ao contrário, contar com *o apoio do Governo* e *a neutralização* contra os impactos multinacionais. Além de ter de lutar dentro da já citada escassa infraestrutura de nossos Municípios, ela vem sofrendo os excessos da burocratização com a impressionante escalada de transferências dos encargos dos funcionários fiscais, pois cada vez mais os lançamentos diretos e mistos estão passando quase exclusivamente para os sistemas de autolançamentos, arrecadações na fonte e multiplicados os livros de controle, registros, guias, notas etc. em todos os níveis das tributações federal, estaduais, municipais, das arrecadações dos institutos de previdência, de controle econômico, trabalhistas e tantos milhares, que a própria rede bancária precisou ser acionada em socorro dos sofredores e asfixiados contribuintes.

Já em *1965*, em nosso livro *Teoria do lançamento tributário*, clamando pela *desburocratização*, escrevemos nas conclusões:

> "231 – Por tudo que vimos verificando, pode-se constatar que é pelo mecanismo do lançamento que o Estado Tributário mais efetivamente interfere nas atividades privadas e em nosso país ele está cada vez mais transferindo aos cidadãos enorme carga de obrigações que originária e primordialmente cabe à administração pública.
>
> 232 – Realmente é por meio da atividade de lançamento que a administração investiga, apura e afinal individualiza a obrigação tributária para concretizar a imposição sobre a renda ou patrimônio do contribuinte. É sem dúvida uma atividade administrativa que implica em interferência na esfera dos direitos individuais. Já vimos que é o próprio contribuinte que tendo a melhor ciência e consciência dos fatos fiscais com ele relacionados, é quem pode prestar a melhor *colaboração* ao fisco, nesse setor.
>
> Entretanto, ao invés de o fisco contentar-se com a já preciosa colaboração no *esclarecimento dos fatos*, ele vem se excedendo de tal forma que está dia por dia, entre nós, transferindo os próprios serviços burocráticos e até os riscos da interpretação e aplicação das leis tributárias para os contribuintes que não são remunerados para prestação desses serviços, mas muito pelo contrário, pagam tributos para remunerar aos funcionários que devem exercê-los, exatamente porque precisam do seu tempo para dedicá-lo às suas atividades normais.
>
> 233 – Se do prisma do Estado de Direito tal desigualdade representa uma manifesta ofensa à ordem jurídica (art. 141 – hoje 170 – da Constituição), examinado sob o prima também constitucional da ordem econômica e social isto representa uma *burocratização da iniciativa privada* que não só ofende a liberdade assegurada pelo art. 145 – hoje 153 – da Constituição, mas causa perturbação na produção nacional, *desviando coativa e indevidamente as atividades privadas*.

> Quando mais a nação em desenvolvimento está precisando de aumento de produção, a própria legislação, quer na esfera federal, quer nas estaduais, como nas municipais, vem errônea e progressivamente criando, impondo e transferindo serviços burocráticos aos cidadãos.
> Convém notar a esta altura, que isto não representa divisão ou racionalização de trabalho, pois quanto mais autolançamentos, quanto mais livros fiscais, quanto mais guias, notas, enfim, documentário de controle vai sendo criado com enorme dispêndio e serviço burocrático para os particulares, maior vai sendo também o número de funcionários necessário para examinar e fiscalizar esse volumoso material e o que a prática diária tem demonstrado é precisamente que a burocracia está sendo espalhada e contaminando as atividades privadas quando, pelo contrário, devia limitar-se o mais possível ao âmbito das repartições fiscais que existem, foram criadas e são financiadas para se encarregarem desses serviços.
> 234 – Umas das obrigações elementares e mesmo indelegáveis do Estado é a de assegurar aos cidadãos *a certeza do direito* como lhes garantir *a justiça de sua aplicação*. É verdade que a interpretação como aplicação finais ou conclusivas somente são outorgadas em nosso sistema pelo Poder Judiciário, mas como na via administrativa já são exigidas obrigações legais dos contribuintes, nessa mesma via tem o poder público o dever de esclarecer as dúvidas e procurar aplicar da melhor forma possível o direito. Entretanto, até nesse setor ele vem transferindo essa função aos particulares, de maneira a colocá-los sob *o risco de errônea interpretação*, num ambiente em que o Estado legislador cada vez mais torna *mais difícil e complexa a própria legislação tributária*."

Recentemente a Associação Internacional de Direito Fiscal (IFA), a mais renomada e extensa associação que congrega os *experts* em Direito Financeiro e Tributário, tanto das Fazendas Públicas como professores e juristas desse campo do universo fiscal, que lhe valeu ser elevado a órgão consultivo da ONU, no 34º Congresso, que reuniu mais de 2000 especialistas em Paris, em setembro último, tratou precisamente do gigantismo fiscal e sobretudo do *diálogo* entre Fisco e Contribuinte, especialmente tendo em vista a simplificação tributária, relatando providências com êxitos, em vários países. Neste sentido publicamos nas edições de *O Estado de São Paulo*, de 12 e 26 de outubro último, comentários e partes dos relatórios e das conclusões sob os títulos "Prevenção e harmonia fiscal" e "Instruções fiscais paritárias".

Entretanto, embora agora tenha o Governo Brasileiro lançado a campanha da desburocratização, no setor fiscal estamos ainda deparando com essa contínua escalada das transferências burocráticas.

Dentro desse quadro, hoje queremos, para concluir, ressaltar *a urgência da reformulação do imposto sobre produtos industrializados*.

Na monografia intitulada *Do imposto sobre produtos industrializados*, que se encontra no prelo da Editora Saraiva em São Paulo, o Professor Paulo Roberto Cabral Nogueira examina a evolução histórica do chamado imposto de consumo no exterior e especialmente no Brasil e, com base na legislação interna e estatísticas,

demonstra a sua atual errônea extensão a milhares de produtos essenciais ao consumo e aos investimentos, pondo em destaque, circunstanciadamente, os excessos e distorções. Também no plano constitucional demonstra que não existe, nem deve existir "imposto de consumo", mas apenas "imposto sobre consumos especiais". O autor conclui com propostas concretas de alterações, esclarecendo que não há necessidade de reforma ou emenda constitucional para essa correção, mas é apenas dever e função do legislador cumprir os novos preceitos constitucionais, por meio de legislação complementar.

Para abreviar esta palestra e não sacrificar como o fisco todos estes queridos colegas que também são contribuintes-consumidores, e pacientemente nos ouvem, vou apenas depois de ter falado sobre a *produção*, *consumo* e *exportação*, assim resumir:

- O Imposto de consumo ou IPI, com a extensão que atingiu em nosso País, está errado. O que deve existir é apenas o *imposto sobre consumos especiais*.
- Esta reformulação do Imposto sobre Produtos Industrializados, que o texto da Constituição e o Sistema Tributário Nacional determinam, ainda não foi obedecida.
- Se a tributação está a serviço do desenvolvimento econômico, é inconcebível a extensão da vigente Tabela de incidências sobre *produtos essenciais* destinados tanto ao consumo como aos investimentos.
- O gigantismo a que atingiu a atual Tabela do IPI transformou-o em um *imposto geral* sobre as despesas de consumo, como de investimento, ao invés de se limitar a *um imposto sobre consumos especiais* de produtos *selecionados* como *não essenciais*, tais como os de vícios e os suntuários.
- Além da agravação iníqua em relação à justiça social, a excessiva extensão a *milhares* de produtos com alíquotas de impotente arrecadação, só está servindo para onerar e burocratizar, com inúmeras e inúteis obrigações fiscais acessórias, as atividades produtoras, porque elas estão sendo desviadas de suas finalidades autênticas e normais, havendo hipóteses em que os ônus burocráticos são superiores aos do próprio imposto.
- De outro lado, a maioria das alíquotas são deficitárias para a própria Fazenda, que na imposição, arrecadação e fiscalização gasta mais do que o produto da arrecadação.
- A seleção como ato valorativo é função primordial da competência do legislador, na escolha dos *produtos não essenciais* que devam ser tributados. Num segundo momento, e como instrumento auxiliar, cabe ainda ao legislador ordinário utilizar-se da faculdade de escalonamento das alíquotas dentro da Tabela, para acomodar a carga tributária em razão da mesma seletividade, baseada sempre na essencialidade de consumo dos respectivos produtos.
- Ha necessidade urgente de uma reformulação do atual IPI para concentrá-lo sobre produtos selecionados em razão da essencialidade, na conformidade dos novos textos constitucionais, para corrigir a injustiça social e a

nefasta burocratização das atividades produtoras, que vem prejudicando o desenvolvimento econômico.

– Enfim, racionalizar, simplificar e afinal qualificar e estruturar esse tributo *como imposto sobre consumos especiais* e instrumento, não só de captação de moeda, mas de regulação dos *consumos não essenciais*, isto é, somente sobre os de vícios e suntuários, com melhoria do próprio resultado da arrecadação.

Reforma Constitucional e Tributária

Sem dúvida, a nação se mobiliza, em processo de abertura democrática, com a possível convocação de uma Constituinte para dar à Federação um novo estatuto político, que restabeleça a autonomia dos Estados e Municípios. Se tal procedimento não ocorrer, pelo menos se espera que a Constituição venha a ser revista por meio de substancial e criteriosa emenda.

Com efeito, as reformulações constitucionais, a partir da Emenda n. 18, de 1965, foram cada vez mais concentrando em mãos da União poderes políticos e, sobretudo, o poder de tributar. Os Estados e Municípios, à míngua de poderes e, sobretudo, de arrecadações, foram ficando impossibilitados, dentro da estrutura do novo sistema tributário, de atender às responsabilidades dos encargos públicos que a Constituição, no entanto, continuou a lhes atribuir, reduzindo-os assim a figuras quase decorativas dentro da Federação. Ao reverso, são eles entidades reais que, nas bases, devem proceder ao atendimento das suas populações e desenvolver as infraestruturas ou estamentos da produção e do desenvolvimento socioeconômico.

Parece que a conscientização dessa situação chegou ao próprio Governo federal, pois, antecipando-se à reclamada reforma constitucional, pela Portaria Interministerial n. 63, de 12 de abril de 1982, os Ministérios da Fazenda e do Planejamento resolveram instituir um grupo de trabalho para:

a) proceder à avaliação circunstanciada da atual estrutura do sistema tributário nacional, especialmente no que se refere à compatibilidade entre a distribuição das receitas e as responsabilidades e os encargos públicos atribuídos às três esferas de Governo, nos termos da Constituição federal;
b) sugerir medidas no sentido de conciliar os interesses da União com os dos Estados, Territórios, Municípios e Distrito Federal, visando à harmonização da política de desenvolvimento econômico e social a nível nacional e regional – de comércio exterior e de combate à inflação.

Tendo em vista que a função preliminar e básica desse grupo de trabalho é de estudos, neste sentido quer-nos parecer louvável essa iniciativa, como um primeiro impulso para que os diferentes entes políticos e os segmentos do corpo social se preocupem e se dediquem a essa preparação.

Pareceria que as funções desse grupo de trabalho instituído por aqueles Ministérios se limitariam a essa primeira e relevante fase, porque a citada Portaria conclui:

> "III – No desempenho de suas atribuições, deverá o Grupo recolher opiniões dos Governos dos Estados, Territórios, Municípios e Distrito Federal, bem como de técnicos de reconhecida capacidade, das associações de classe e de

> outros setores interessados no estudo e debate de problemas do sistema tributário nacional."

Se assim realmente fosse, não poderiam os Governos das demais entidades políticas da Nação, como todos que estariam habilitados por conhecimentos nesse campo – as associações de classe e demais interessados –, deixar de manifestar suas opiniões para o preparo de tão complexo diagnóstico, que viria possibilitar uma reforma tributária adequada, democrática, justa e duradoura.

Se, como dissemos, o início de estudos e enquanto estudos, merece aplausos, entretanto uma observação ou advertência básica não pode deixar de ser feita. Esta é em relação ao parcialismo da representatividade desse grupo de trabalho. Embora seja ele destinado aos estudos preliminares, não podemos concordar com a sua composição sem a representação dos Estados, Municípios e do povo contribuinte. Esta falta de representatividade na sua composição é um grave defeito democrático. Como os Estados, os Municípios e o povo contribuinte poderão ter assegurada a apreciação imparcial de suas sugestões, se na composição desse grupo de trabalho não foram incluídos seus representantes? Embora se solicitem "opiniões", ou estudos para a reformulação, estes serão objeto de *apreciação* apenas e tão só por uma das partes, isto é, pela União, que já monopolizou os poderes e os tributos. Para que esse grupo de trabalho possa infundir confiança a todas as partes legitimamente interessadas na reforma tributária, urge que a composição representativa desse grupo de trabalho seja reformulada, para ser composta da representação de todas as partes. Atualmente é composta de 7 (sete) membros do Governo federal e de 1 (um) professor universitário.

Além da desproporção de ter a União maioria absoluta (o mesmo monopólio do Leão, como a União já se intitula hoje na arrecadação), das deliberações ficaram alijados todos os Estados e Municípios, como as demais representações do povo contribuinte.

Com a atual composição, nada adiantará mencionar que serão recebidas as "opiniões" das demais partes. Quem é parte não pode ser juiz sem causa própria e muito menos pedir às outras partes que lhe enviem seus argumentos e provas, para o grupo escolher os que possam dar ganho de causa à União. Esse é um erro de origem na composição do grupo de trabalho, máxime no momento da abertura democrática.

Aquela composição é uma simples organização *pro domo sua*, dentro: Poder Executivo federal. Um grupo composto por 7/8 de funcionários da União, para estudar a reformulação da legislação, que afinal deverá reger a vida econômico financeira da nação e disciplinar as relações tributárias emergentes da convivência social, não é tarefa privativa do fisco federal.

Se as maiores queixas que se levantam contra o atual estado da legislação financeira e tributária partem precisamente dos Estados e Municípios, contra a atual excessiva centralização de tributos e poderes enfeixados em mãos da União.

Se as maiores queixas dos empresários e dos cidadãos contribuintes a da insegurança a que cada vez mais estão sendo submetidos pela prática abusiva dos de-

cretos-leis – surpresa no campo tributário federal, a sem obedecer aos princípios constitucionais da anualidade, da irreatroatividade, da harmonia entre os diferentes tributos e mesmo do devido acesso legislativo –, tais decretos-leis não se têm submetido sequer ao mal controle do Poder Legislativo, que os tem deixado se transformar atos legislativos inconstitucionais, por simples decurso de prazo.

Se o Poder Judiciário vem reclamando falta de autonomia, não pondo inspirar confiança nem oferecer garantia contra os abusos fiscais Executivo, a tal ponto que o Presidente do Tribunal Federal de Recursos vem cassando mandados de segurança sob argumento incompreensível de “grave dano à ordem processual”.

Se o povo contribuinte reclama contra a excessiva carga tributária e alta de equanimidade na técnica tributária, porque as captações de riqueza não estão adaptadas às diversificadas capacidades contributivas.

Como é possível, dentro desse contexto, pretender ainda a União dar fisco federal o poder de organizar um grupo de trabalho interno para estudar a reforma tributária e para sua apreciação, deliberação e escolha pedir as *opiniões* das demais partes?

Num momento de abertura democrática, em que a esperança e os anseios são de uma reforma constitucional, qual o significado de um grupo de trabalho do fisco federal, sem a participação deliberativa da nação?

Uma nova reforma tributária nacional não pode se antecipar à reforma da Constituição e muito menos ser gerada dentro de um grupo de trabalho do fisco federal, sem a representatividade das demais partes e, menos ainda, com a possibilidade da prévia recusa unilateral das opiniões das demais partes.

Entre as várias modificações que uma Constituinte precisa introduzir na atual Constituição federal é imprescindível, se não puder eliminar, pelo menos restringir com eficácia a casos extremos e *especificados* a expedição de decretos-leis pelo Presidente da República (atual art. 55), como também dar ao Congresso a competência – hoje exclusiva do Presidente da República (art. 57) – para a iniciativa das leis que disponham sobre matéria financeira e tributária.

Assim, ao invés do atual excesso de decretos-leis sobre finanças e matéria tributária ou de grupo de trabalho do fisco federal para reforma unilateral, o próprio estudo da reforma tributária deverá ser iniciado e projetado por Comissão especializada do Congresso Nacional, com tempo, meditação e a mais ampla auscultação, não só da União, mas também dos Estados, dos Municípios e, sobretudo, do povo contribuinte, antes de ser transformada em lei.

Um trabalho da magnitude de uma reforma tributária nacional há de ser expressão da vontade e autorização prévia da coletividade nacional contribuinte, reproduzida em texto de colaboração de todos os segmentos representativos e habilitados da Nação.

Ainda recentemente, por ocasião da última reformulação tributária procedida na República Federal da Alemanha, dentro do Parlamento, foi observada e atendida essa colaboração, amplamente dada ao Congresso e assim previamente conceituada:

> "Numa organização de Estado democrático é necessário fazer *participar* do processo de preparação da legislação os diversos agrupamentos sociais, classes produtoras e organizações profissionais, principalmente através de seus institutos de pesquisas." (Introdução ao enciclopédico *Dicionário do Direito Tributário e das Ciências Fiscais – Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*, edição Beck e Instituto Científico Alemão dos Tributaristas, München-Bonn, 2. ed., 1981, p. X do 1º volume.)

Neste sentido de colaboração ao Parlamento, e para citarmos a prata da Casa, cabe recordar a elaboração do Código Civil brasileiro, duradoura e maior obra legislativa de nosso direito, civismo e nacionalidade.

Se uma reforma financeira e tributária está sendo reclamada e se a reclamada abertura democrática está em marcha, é preciso que se inicie já uma campanha de informação, meditação e estudos sobre essa importante matéria para que todas as pessoas experientes nas questões de fato e as habilitadas nas questões de direito possam contribuir com sugestões, críticas construtivas, enfim colaborar de uma ou outra forma para, que o futuro Parlamento venha a empreender a melhor e mais duradoura obra legislativa nesse setor, tão necessária à justiça da tributação e ao desenvolvimento da nação.

O Congresso e o Ápice da Crise Constitucional-tributária[1]

Imposto, tirania, liberdade e progresso

Analisando a história do imposto desde a Antiguidade até o presente, em monumental obra (*Histoire de L'impôt*), Gabriel Ardant acentua que a tributação está "intimamente ligada à história geral, à história econômica sem dúvida, mas também, e *mais do que se poderia acreditar, à história política*" (v. 1, p. 9).

Ninguém duvida hoje que o imposto possa ser fautor de tirania, de liberdade, como de progresso. No sentido do progresso é célebre a frase do Justice Oliver Holmes, proferida dentro da democracia norte-americana:

> "Gosto de pagar impostos. Com eles compro civilização."

Semelhante exortação ligada às verdadeiras finalidades do imposto é feita em França pelo grande especialista Laufenburger:

> "... o imposto em geral [...] é um dever imperativo, correspondente a uma necessidade vital. Se fosse suprimido, acarretaria o fim da vida coletiva e a paralisação da vida individual, tendo em vista o elevado grau em que os serviços públicos, cujo funcionamento é assegurado pelo imposto, fazem parte da economia contemporânea. O imposto é, portanto, uma despesa individual tão essencial como a que é consagrada à alimentação, à habitação e ao vestuário. Esta justa concepção do imposto foi incutida nos contribuintes ingleses (*tax payers*) por uma propaganda tão hábil quanto perseverante. Assim o contribuinte admitiu, sem hesitação, que na sua qualidade de despesa vital, o imposto não pode e não deve ser deduzido da renda tributável. Dessa forma o lançamento do imposto de renda foi sensivelmente aumentado." (*Revue de Science et de Législation Financière*, 1949, v. 41, p. 6/7)

Em conclusão, sem o imposto (hoje sem um bem elaborado sistema jurídico-tributário) não podem viver e muito menos conviver o cidadão e o Estado.

Ora, o que vem acontecendo no Brasil?

Quem quer que examine o chamado Sistema Tributário Nacional, acompanhando as emendas constitucionais e sobretudo os constantes e incomensuráveis "pacotes" de decretos-leis e as múltiplas formas de atos normativos legiferantes do poder administrativo fiscal em nosso País constata que, ao invés de um *sistema*, que se configuraria basicamente pela organicidade e lógica dos impostos entre si, já não contamos mais com nenhuma espécie de sistema e garantias do direito.

---

[1] Conferência realizada em Porto Alegre, na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, em 4 de outubro de 1983, com capítulo final de atualização, especial para esta publicação.

Estamos sendo asfixiados num cipoal de incertezas perante normas contraditórias, verdadeira "selva *selvaggia*", fosso infernal e cujo castigo dantesco consiste em trabalho forçado na só e inútil burocracia que impede ao ser humano a alegria de viver, de trabalhar, de produzir para si, para a comunidade e para o progresso da Nação.

A mentalidade fiscalista, burocratizante, contraditória e impeditiva do trabalho e da produção em nosso País tem sido, sem dúvida, uma das causas mais regressivas do progresso do Brasil. Já na tese de cátedra que escrevemos e publicamos em 1965, sob o título *Teoria do lançamento tributário*, não só dissertamos em vários capítulos sobre essa regressão, mas a resumimos em várias conclusões, dentre as quais, nestas:

> 231 – O mecanismo do lançamento e a interferência do Estado nas atividades privadas. Excesso de transferência de encargos burocráticos.
> 232 – O Fisco não está se contentando com a colaboração no esclarecimento dos fatos, mas burocratizando as atividades privadas e até lhes transferindo os riscos da interpretação e aplicação das leis.
> 233 - Desigualdade que ofende a ordem jurídica e burocratização que impede a liberdade de iniciativa e prejudica a produção nacional.
> 234 – O Estado tem o dever indelegável de assegurar aos cidadãos a certeza do direito e a justa aplicação das leis.
> 235 – A destruição do Estado de Direito pela transformação da relação jurídica em relação de força.

Por ocasião da passada Reforma Constitucional e Tributária, tão relevante fora considerada a tributação, que, pela primeira vez em nosso País, não só fora incluído pela Emenda n. 18/1965 na própria Constituição um capítulo denominado "Do sistema tributário", como várias outras disposições, que o grande Mestre Aliomar Baleeiro em sua obra *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, logo as arrolou, acentuando que a Constituição do Brasil é a mais pormenorizada Constituição federal em dispositivos tributários.

Se o ponto de vista da importância da tributação, o reconhecimento da autonomia do direito tributário que normativamente a disciplina; se a introdução do sistema de normas complementares da Constituição para mais hierarquizar essa legislação através de codificação por normas gerais e sistematização de caráter nacional, dentro de uma verdadeira Federação é tecnicamente louvável, como o foi na Alemanha, entretanto, a verdade é que tudo isso vem cada vez mais sendo feito no Brasil a serviço da *concentração de poderes* e do *monopólio da tributação* em mãos do Governo central, destruindo a Federação e a divisão tríplice do Poder, senão vejamos:

1. O reinado do leão

Ainda, logo após a *implantação* da Reforma Constitucional e Tributária, com a obrigação de nossa experiência profissional e de magistério, atualizando em 1969 a segunda edição do livro *Direito financeiro curso de direito tributário,* após

várias análises, não só no capítulo do Direito Constitucional Tributário, mas em várias passagens, denunciamos à Nação o caráter centralizador da reforma que já atribuía verdadeiro monopólio de poderes e tributos à União, o que aniquilaria, como veio a aniquilar, a autonomia de poderes que na Federação tem de ser garantida aos Estados e Municípios e sobretudo pela injusta e desproporcionada partilha dos impostos, que deixava os Estados e os Municípios à míngua de recursos financeiros, quando, paradoxalmente lhes impunha atribuições de funções, serviços públicos e encargos da maior relevância, mas impossíveis de serem realizados sem verbas. Na quarta, como na quinta edição, acentuamos a escalada dos excessos do Poder Executivo federal que, cada vez, vem se arrogando maiores poderes e tributações, de tal forma que a Constituição e o Código já não compunham mais um *sistema tributário de Federação*. Em vários outros escritos continuamos essa campanha, como nas conferências de 18 de novembro de 1980, no I Congresso Internacional de Estudos Tributários em São Paulo e no Congresso dos Advogados em 27 de novembro de 1980, em Vitória, publicadas sob o título *Política fiscal e reformulações* – produção, consumo e exportação. Partilha tributária e desenvolvimento econômico.

Em outro trabalho, sob o título *O novo Código Tributário da Alemanha*: como se deve legislar, acentuamos o acertado e democrático procedimento naquela Federação, dentro do Parlamento e com a participação de todos os segmentos da sociedade, a tal ponto que a unanimidade dos autores lá puderam proclamar com certeza e convicção que a "Constituição e o Código Tributário contêm a Magna Carta do contribuinte".

Eis, senão quando, no Brasil, é constituída uma Comissão hermética dentro do Ministério da Fazenda, pela Portaria Interministerial n. 63, de 12 de abril de 1982, sem a participação de representantes dos Estados, dos Municípios e dos contribuintes. Escrevemos então o trabalho *Reforma constitucional e tributária*[2], amplamente divulgado, para contestar essa usurpação das funções do Congresso Nacional e dos diferentes segmentos da sociedade contribuinte.

Contra essa nova usurpação das funções do Parlamento pelo Poder Executivo central, assim concluímos:

> "Como é possível, dentro desse contexto, pretender ainda a União dar ao fisco federal o poder de organizar um grupo de trabalho para estudar a reforma tributária e, para sua apreciação, deliberação e escolha, pedir apenas as 'opiniões' das demais partes?
> Num momento de abertura democrática, em que a esperança e os anseios são de uma reforma constitucional, qual o significado de um grupo de trabalho do fisco federal, sem a participação deliberativa da Nação?
> Uma nova reforma tributária nacional não se pode antecipar à reforma da Constituição e muito menos ser gerada dentro de um grupo de trabalho do

[2] Publicado na *Revista de Informação Legislativa*, ano 20, n. 79, jul./set. 1983, p. 287 e ss.

Fisco federal, sem a representatividade das demais partes e, menos ainda, com a possibilidade da prévia recusa unilateral das opiniões das demais partes.

Entre as várias modificações que uma Constituinte precisa introduzir na atual Constituição federal é imprescindível, se não puder *eliminar*, pelo menos restringir com eficácia a casos extremos e *especificados* a expedição de decretos-leis pelo Presidente da República (atual art. 55), como também dar ao Congresso a competência – hoje exclusiva do Presidente da República (art. 57) – para *a iniciativa* das leis que disponham sobre matéria financeira e tributária.

Assim, no lugar do atual excesso de decretos-leis e 'pacotes' sobre finanças e matéria tributária ou de grupo de trabalho do Fisco federal para reforma unilateral, o próprio estudo da reforma tributária deverá ser iniciado e projetado por Comissão especializada do Congresso Nacional, com tempo, meditação e a mais ampla auscultação, não só da União, mas também dos Estados, dos Municípios e sobretudo do povo contribuinte, antes de ser transformada em lei.

Um trabalho da magnitude de uma reforma tributária nacional há de ser expressão da vontade e autorização prévia da coletividade nacional contribuinte, reproduzida em texto de colaboração de todos os segmentos representativos e habilitados da Nação.

Ainda recentemente, por ocasião da já citada reformulação tributária procedida na República Federal da Alemanha, dentro do Parlamento foi observada e atendida essa colaboração, amplamente dada ao Congresso e assim previamente solicitada no mais amplo e *primus sine paribus Dicionário enciclopédico do direito tributário*:

> 'Numa organização de Estado democrático é necessário fazer participar do processo de preparação da legislação os diversos agrupamentos sociais, classes produtoras e organizações profissionais, principalmente através de seus institutos de pesquisas' (Introdução ao *Dicionário do direito tributário e das ciências fiscais – Handwörterbuch des Steurrechts und der Steuerwissenschaften*, Edição Beck e Instituto Científico Alemão dos Tributaristas, München-Bonn, 2. ed., 1981, p. X do 1º volume).

Neste sentido de colaboração ao Parlamento, e para citarmos a prata da casa, cabe recordar a elaboração do Código Civil Brasileiro, duradoura e maior obra legislativa de nosso direito, civismo e nacionalidade.

Se uma reforma financeira e tributária está sendo reclamada e se a reclamada abertura democrática está em marcha, é preciso que se inicie já uma campanha de informação, meditação e estudos sobre essa importante matéria, para que todas as pessoas experientes nas questões de fato e as habilitadas nas questões de direito possam contribuir com sugestões, críticas construtivas, enfim, colaborar de uma ou outra forma para que o futuro Parlamento venha a empreender a melhor e mais duradoura obra legislativa nesse setor, tão necessária à justiça da tributação e ao desenvolvimento da Nação."

2. Primeiras e imediatas providências

Não há dúvida de que a tal desespero chegou o desequilíbrio tributário dentro da Federação, que os Estados e Municípios, na miséria financeira em que se encontram, não podem esperar por uma reformulação constitucional e tributária bem meditada e elaborada.

A experiência já demonstrou que tendo o Executivo federal ficado com quase a totalidade das arrecadações e se arrogado como único árbitro das aplicações do dinheiro captado dos contribuintes, em mordomias, obras e empreendimentos faraônicos, além de empréstimos compulsórios internos e empréstimos externos, já chegou ao cúmulo de se convencer e autointitular-se de *Leão* para não dar satisfação aos súditos – perdoem-nos o ingresso no mundo fabuloso de Esopo e La Fontaine – mas talvez a Nação tenha mesmo que se levantar com as habilidades da Leoa, para civilizar e convencer o Leão.

Em toda a Nação os órgãos de comunicação estão veiculando o clamor pela Reforma Constitucional e Tributária, mas o Executivo federal a nada tem atendido. Apenas como síntese desse reclamo nacional, veja-se o editorial da *Folha de S. Paulo*, de 23 de setembro de 1983, sob o título "Questão sempre adiada", que bem resume a atual situação:

> "O Presidente Figueiredo declarou anteontem a prefeitos e parlamentares que até o fim de seu mandato não poderá ser feita a reforma tributária ampla que desejava. Anunciou, porém, que no próximo ano tomará algumas medidas naquela direção, sendo a revisão da sistemática de recolhimento do ICM sua primeira iniciativa. É lamentável que seis anos de mandato não sejam o bastante para o Presidente realizar algo que constitui, não apenas vontade sua, mas verdadeira aspiração nacional.
>
> É inacreditável que continuemos a manter uma estrutura tributária que todos reconhecem ser altamente regressiva – no sentido de que privilegia os detentores de altas rendas – e extremamente centralizadora, já que canaliza para a União, em desfavor dos Estados e Municípios, a parte do Leão dos impostos líquidos arrecadados.
>
> A questão tem repercutido no Congresso Nacional, onde uma Comissão Mista estuda vários projetos de reforma apresentados por parlamentares. Os resultados do seu trabalho deverão ser relatados a curto prazo. Espera-se que pela ação do Congresso a reforma tributária obtenha o tratamento urgente que merece, servindo de estímulo ao Planalto para não postergá-la mais do que tem sido.
>
> O sistema tributário existente, gerado, nas suas grandes linhas, durante o período autoritário, do qual lentamente nos afastamos, é incompatível com o processo de abertura política e, especialmente, com o seu aprofundamento. De fato, não basta que o povo eleja seus Prefeitos e Governadores. Se Estados e Municípios não dispuserem de uma razoável autonomia financeira, o poder recebido das urnas pelos executivos estaduais e municipais terá poucas chances de se tornar efetivo."

Como se vê, o Executivo federal se refere apenas, como se fora uma dádiva, a promover simples alteração da sistemática de recolhimento do ICM que não é imposto federal, mas já pertencente aos Estados e Municípios. Não se refere à alteração da atual discriminação constitucional de rendas nem ao eventual aumento de participações dos Estados e Municípios. O pensamento do Poder central é, avaramente, continuar com o atual monopólio dos impostos, quando os Estados e Municípios clamam por impostos e maior participação para poderem atender aos próprios encargos que a Constituição lhes atribui. No setor público, os Municípios nos quais estão a terra, os edifícios, os equipamentos e os ambientes em que vivem e podem se desenvolver as populações e os estamentos da produção agropecuária, industrial e comercial, é que constituem a infraestrutura do País. O imposto pago pelo cidadão tem de sê-lo com base na sua capacidade econômica ou contributiva para ser aplicado em primeiro lugar no desenvolvimento econômico e social da própria comunidade contribuinte.

Um dos aspectos mais relevantes da estrutura federativa no campo da tributação e aplicação das arrecadações está mesmo na justa proporção entre impostos federais, estaduais e municipais. O contribuinte brasileiro que está pagando incomparavelmente muito mais imposto federal do que estadual ou municipal e convive com a penúria de seu Município, vendo o desperdício de seu sacrifício pela União, como diz o grande Rippert, não pode conformar-se com seu martírio nem com o de seu Município e por isso já está clamando:

> "não vivemos no Estado nem na União, mas no Município".

Ainda dia 27 de setembro último, Prefeitos, Vereadores e parlamentares inclusive do Partido do Governo, promoveram uma romaria a Brasília para pleitear minoração desse estado de coisas e se decepcionaram com a resposta do Presidente da República de que somente no segundo semestre de 1984 é que o Governo federal irá pensar nessa problemática.

É preciso, pois, que todos os segmentos da sociedade não só venham dar maior apoio aos Prefeitos e Governadores nesse justo reclamo, mas também que o Congresso se conscientize e feche questão sobre a necessidade dessas medidas urgentes contra a estagnação. Os primeiros passos para a mais completa reformulação constitucional e tributária precisam ser efetivamente dados pelo Congresso e apoiados pela Nação.

3. A Federação e a tripartição de poderes hoje só no papel

Embora a Emenda Constitucional n. 1/1969 e posteriores tenham conservado no papel que o Brasil é uma República Federativa e disposto sobre os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, já vimos que do ponto de vista financeiro e tributário os Estados e Municípios passaram a ser apenas entidades fictícias, com atribuições e encargos impossíveis de serem realizados.

A matéria de segurança nacional, finanças públicas, inclusive normas tributárias nos casos de *urgência* ou de *interesse público relevante*, foi retirada da competência legislativa do Congresso e dada ao Presidente da República, através do es-

pantalho dos decretos-leis e agora já com a moda em "pacotes" que o Congresso Nacional somente poderá aprovar ou rejeitar dentro de 60 dias. Se nesse prazo não houver deliberação o texto será incluído automaticamente na ordem do dia, em regime de urgência, nas dez sessões subsequentes em dias sucessivos; se ao final dessas não for apreciado, será tido como aprovado. Como se sabe, tem havido especialmente em matéria de tributação o mais abusivo uso desse expediente e via de regra a aprovação por decurso de prazo. Os aspectos constitucionais da legalidade, da anualidade, da retroatividade e outros vícios de desarmonia com o próprio sistema não só não são, como não podem ser examinados, daí o atual caos do sistema constitucional e especialmente tributário.

O mais grave é a usurpação das funções do Legislativo.

A este ficaram tão só as atribuições de legislar nessa matéria sobre os *casos sem urgência e sem interesse público relevante*. Estas são normas expressas na atual Constituição e que anulam na prática as funções que seriam as mais relevantes do Poder Legislativo, cujos membros foram eleitos pelo povo. Tudo isto é um paradoxo, senão uma irrisão, porque ao reverso o texto constitucional vigente ainda continua rezando que "todo poder emana do povo e em seu nome é exercido" (art. 1º, § 1º).

Também em relação ao Poder Judiciário, cuja função básica está na apreciação e controle da constitucionalidade das leis, essa atribuição é preliminarmente dada *ut singuli* ao Procurador-Geral da República, pois consoante o art. 119, I, letra *l,* com a redação da Emenda Constitucional n. 7/1977, compete ao Supremo Tribunal Federal processar e julgar originariamente "a *representação* do Procurador-Geral da República, por inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo federal ou estadual".

Basta este advogado do Poder Executivo entender, por si só, que não é caso de representação, para arquivá-la como última instância, impedindo a apreciação da Suprema Corte, que assim é e tem sido posta à margem ou excluída da apreciação de questões as mais relevantes da nacionalidade.

Portanto, não existe mais a tríplice divisão dos Poderes em nosso País. Estamos sendo governados por uma única vontade de poder e não pela tripartição democrática dos Poderes e muito menos pela vontade da lei.

Se assim está disposto na vigente Emenda Constitucional n. 7/1977, é o próprio texto dito constitucional que proclama não termos uma Constituição democrática, não termos o governo da lei, porque como já ensinara Cícero, ser governado pela vontade da lei é não ser governado pela vontade de outro homem ou grupo, mas pela vontade geral.

4. A atual pressão fiscal "ad terrorem" do Poder Executivo federal

Mas, além de só estarmos sendo governados pelo Poder Executivo, qual o atual ambiente de carga e de pressões fisco-tributárias sob as quais estamos vivendo?

Não satisfeito com a já excessiva concentração de poderes e de monopolização das arrecadações, com o expediente da força incontrastável dos decretos-leis-

surpresa e massificados em "pacotes", o Poder central, *para contornar* normas constitucionais da anterioridade da lei tributária, da anualidade e mesmo desprezando o princípio da lógica dos impostos ou do sistema tributário, ao constatar *a exaustão* da lista dos impostos a que se arrogou e de outro lado o atual esgotamento da capacidade de pagamento de impostos do contribuinte brasileiro, passou no campo legiferante e no campo da interpretação e aplicação das leis tributárias, cada vez mais, a se utilizar do argumento *ad terrorem*, para superar o nível da intolerância legislativo-fiscal e mesmo para convencer aos tribunais, perante os quais o cidadão-contribuinte possa pedir o abrigo jurídico.

Com efeito, já pelo Decreto-lei n. 1.780, de 1980, instituiu verdadeiro imposto camuflado como *empréstimo compulsório*, com restituição sem correção monetária que implicava em *confisco.* Logo contestado, o amenizou com a restituição corrigida pelo Decreto-lei quase seguinte de n. 1.782. Esses sempre justificados pelos já surrados conceitos indeterminados de "urgência" ou de "interesse público relevante".

Mas não é só.

Como já ressaltamos em 1982, no prefácio do volume 2º da série que o Instituto Brasileiro de Direito Tributário, entidade científica complementar à Universidade de São Paulo, vem publicando sob o título *Direito Tributário Atual*, tivemos oportunidade de ressaltar, contra os expedientes fiscais em relação às chamadas "contribuições para o fim social":

> "... para placitar as insustentáveis inconstitucionalidades e ilegalidades da nova criação-surpresa, a imprensa diária publicou entrevista de altos funcionários da Fazenda, em que informavam ter distribuído instruções para orientar as defesas e que, em relação ao número total dos novos contribuintes, eram relativamente poucos os que recorriam! Isto é, não importa que alguns se oponham às ilegalidades, enquanto os demais pagarem o indevido."

Ora, essa não pode ser a orientação e muito menos a justificação para a elaboração e manutenção de legislação caótica. Todos, e *a fortiori* o fisco que é organismo do Estado, precisam e devem colaborar para a melhoria da legislação e salvaguarda da Constituição, do sistema do direito, enfim, da ordem jurídica, e jamais trabalhar para o caos legislativo, a ruína do direito positivo e o entrave da aplicação do direito ou da distribuição da justiça.

A lei deve ser a linha de prumo ou caminho reto do direito na direção da justiça. A lei, o direito e a justiça são concepções da razão e do sentimento humanos. O direito é e deve ser elaborado dentro de uma ordem ou sistema racional hierarquizado (*Stufenbau der Rechtsordnung*), compondo a legalidade dentro de uma correta estrutura jurídica, em harmonia com o sistema. Somente a legítima e correta *Lei* pode possibilitar que cada um conheça e cumpra normalmente com seus direitos e obrigações. O próprio juiz, encarregado de resolver conflitos, somente poderá dizer o bom direito, declará-lo ou aplicá-lo se os textos não forem contraditórios, inconciliáveis. Um cipoal não pode chegar a compor um sistema orgânico e diretor.

Por tudo que acabamos de relatar e demonstrar, o que está faltando na elaboração e na aplicação do nosso próprio direito positivo é a conscientização do respeito à ordem jurídica e à observância do *devido processo legislativo* e do *devido processo legal.*

Na ânsia exacerbada de só arrecadar, hoje não importa mais ao Fisco brasileiro se conscientizar de que:

- ele é órgão integrante do próprio Estado;
- o primeiro dever do Estado é garantir e realizar a justiça;
- o art. 339 do Código de Processo Civil estatui que "ninguém se exime de colaborar com o Poder Judiciário para o descobrimento da verdade";
- o art. 316 do Código Penal proíbe e pune o excesso de exação;
- não é só ilegítimo ou ilícito, mas imoral e verdadeiro confisco a Fazenda receber imposto indevido só porque o contribuinte não reclamou ou não acionou o Estado contra a cobrança ilegal.

Se o imposto é ilegítimo e está sendo cobrado, o primeiro dever da Fazenda Pública é não exigi-lo, especialmente daqueles que por ignorância ou por falta de capacidade econômica para custear os ônus do processo não puderem se defender.

O argumento de que muitos estão pagando o indevido, por falta de defesa, é intolerável no Estado de Direito.

A própria legislação vigente em nosso País sobre a execução fiscal instituiu o controle prévio da legalidade, pelo qual não deve ser inscrita a dívida indevida. Isto é óbvio e a própria Lei n. 4.320, de 1964, de natureza complementar sobre Normas Gerais de Direito Financeiro, já dispõe de modo geral que "o lançamento da receita é ato da repartição competente, que verifica a *procedência* do crédito fiscal", antes da inscrição do débito.

Se temos no Brasil disposições de lei especial e de lei complementar que proíbem a inscrição do indevido, não se pode compreender esse expediente de criar imposto constitucionalmente indevido, para cobrá-lo dos que não possam ou não se defendam.

Albert Hensel, talvez o maior tributarista de todos os tempos, em seu nunca assaz louvado compêndio (*Steuerrecht*), tratando desse dever de *defesa da legalidade* por parte da própria autoridade fiscal, acentua que, dentre os seus deveres, este é o *mais nobre,* porque o Fisco não pode pretender o que exorbita da *Lei*; como não pode ser negado ao contribuinte o direito que a lei lhe assegura, ainda que a desfavor do *interesse* do Fisco.

Por isso, no Estado de Direito a interpretação e a aplicação da lei fiscal não é "pró-Fisco", nem "pró-contribuinte", mas "pro-lege".

Como vemos, não há tanta falta de textos em nosso País. O que falta é educação jurídica e conscientização do dever de obediência ao conteúdo dos textos que, infelizmente, nunca são obedecidos pelos funcionários nem pelos mais altos representantes do poder fiscal. Estes já se convenceram dentro do atual ambiente que podem desobedecê-los sempre que a desobediência implique em maior arre-

cadação. Confundem os valores da justiça e os substituem pelos *interesses* arrecadatórios da potestade fiscal.

Neste passo, a todos eles cabe lembrar o conselho do grande Schiller pela fala da injustiçada Maria Stuart, dirigida precisamente ao Lord *Grande-Tesoureiro*:

> "Misstraut Euch, edler Lord, dass nicht der Nutzen des Staats Euch ais Gerechtigkeit ersheine!
> Desconfiai sempre, nobre Lord... não vá o *interesse* do Estado parecer aos vossos olhos como se fora o *da justiça*."

Além de todo esse fiscalismo arrecadatório, um aspecto da maior relevância, que somente uma reformulação de ordem constitucional poderá impedir é o da mecânica do controle da destinação e aplicação de tais tipos de contribuições, apenas justificadas genericamente, como a *contribuição para o fim social* ou como o recente *empréstimo-calamidade*. Se, como à página 42, a revista *Veja*, de 5 de outubro de 1983, noticia o protesto dos Prefeitos no Planalto e a possível ação judicial destes contra a falta de entrega de participações de tributos arrecadados pelo Poder central e destinados às Prefeituras que não lhes são entregues, qual será a garantia que essas arrecadações sejam aplicadas nos fins e para as localidades a que se destinam? Parece que o Leão, cada vez aumentando mais a caça e a sua fome de Leão, vai continuar sempre a consumi-la e jamais distribuí-la entre a família. Com muita razão, pois, o Congresso Nacional de Advogados Pró-Constituinte, realizado de 1º a 4 de agosto de 1983, na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, do qual tivemos a honra de participar, publicou a "Declaração de São Paulo", da qual destacamos o seguinte trecho que bem justifica *a urgência, que é verdadeira*, e realmente da *maior relevância do interesse público*:

> "Só uma nova Constituição, nascida de um compromisso democrático de toda a Nação representada em Assembleia Constituinte, poderá ungir de legitimidade o governo que, diretamente eleito, venha a receber do povo não só os instrumentos da força estatal, mas, com eles, a autoridade consentida para reclamar-lhe os sacrifícios necessários ao reerguimento do País caído."

Sem dúvida o Congresso acaba de reagir contra o atual monopólio legislativo-tributário do Poder Executivo, a que nos referimos neste trabalho.

Dentro da atual impossibilidade de ter a iniciativa dos projetos de lei sobre finanças e matéria tributária, que por evidente ofensa à tripartição dos Poderes, o atual texto constitucional a torna privativa do Presidente da República (art. 46, I e II), marginalizando o Congresso, este se viu compelido a acionar o meio supraordenado e de sua competência de emendar a Constituição (art. 46, I), não só para nela incluir disposições de natureza material, genuinamente "constitucionais", mas até disposições que por sua natureza seriam próprias de lei ordinária, de regulamento e até de portarias ou normas administrativas.

Neste sentido, a Constituição da República, que já é uma colcha de retalhos, fica mais referta de disposições não só materiais, mas formais, impróprias, a reclamar novo texto escorreito e mais bem sistematizado.

Observe-se, por exemplo, o caso da "contribuição de melhoria".

Dentro do açodamento a que foram compelidos, os congressistas apenas cortaram a parte final do texto do art. 18, II. Este conceituava a "contribuição de melhoria" dentro da orgânica ou lógica diferenciativa entre "imposto", "taxa" e "contribuição de melhoria" para que não pudessem se sobrepor formalmente (*overlap*) ou acarretassem múltiplas tributações econômicas (*overload*).

O novo texto agora incompleto do item II do art. 18 terá que ser objeto *urgente* de disciplina complementar (nacional), antes que cada Fisco municipal, estadual ou federal comece a instituir *contribuições de melhoria* com a natureza de "impostos" ou de "taxas" confiscatórios.

Nos termos do processo legislativo (art. 46, II, e 50), com o conteúdo e funções previstos no art. 18, § 1º, da Constituição, cabe à lei complementar disciplinar, com urgência, tal matéria, pois, tendo sido eliminada a expressão "e como limite individual o acréscimo de valor que da obra *resultar para cada imóvel beneficiado*", não se pode prever até onde iriam os diversos Fiscos na destruição do princípio basilar de a tributação ter que obedecer ao *princípio da capacidade econômica ou contributiva.* A "contribuição de melhoria" não pode se configurar apenas e tão só como simples divisão do total das despesas da obra pública entre os proprietários dos imóveis beneficiados. Exige critérios jurídicos e de justiça.

Neste sentido, nesta mesma *Revista*, vejam-se os princípios universais e cardiais da espécie de tributo "contribuição de melhoria". A figura jurídico-tributária da contribuição de melhoria não pode ser misturada com a do imposto nem com a da taxa, sob pena de se estabelecer o caos no Sistema Tributário (*Revista de Informação Legislativa* ano 19, n. 73, jan./mar. 1982, p. 267/278, sob o título "Contribuição de melhoria e taxa de iluminação pública").

Imunidade ao Poder Impositivo

Consulta

Os ilustres juristas Dr. Francisco Regis Cayres Pinto e Carlos Nasser, em nome da Fundação de Assistência Social Sinhá Junqueira, anexando os Estatutos dessa entidade e;

Por xerox os vários autos de infração e as peças dos autos de execução fiscal para cobrança de ICM, multas, correções monetárias, juros e demais acréscimos contra essa instituição de Assistência Social, nos honram com pedido de estudo para, de acordo com nossa convicção, darmos parecer sobre a legalidade ou ilegalidade de tais atos fiscais.

Esclarecem em seu pedido formal de 18 de setembro de 1985 e comprovam, mediante completa documentação oficial, inclusive com texto integral de acórdão unânime do Supremo Tribunal Federal, que desde sua fundação, esta instituição foi e é reconhecida como de Assistência Social.

Como tal encontra-se subsumida nos preceitos do art. 19, III, *c*, da Constituição da República e no fiel cumprimento de todos os *requisitos* constantes do art. 14, itens I, II e III, do Código Tributário Nacional, em razão do que nem aos legisladores ordinários é permitido *instituir* qualquer *imposto* que *incida* sobre o patrimônio, as rendas ou os serviços desta instituição, porque todos estes são afetados à direta promoção e custeio da Assistência Social, a qual é o seu único objetivo estatutário.

Após o exame de toda a documentação, pesquisas e estudo, elaboramos o parecer que se segue, com os fundamentos, a convicção e a fé de nosso grau.

Parecer

> A imunidade ou exclusão de qualquer "imposto". O *imposto* como *captação de riqueza* e a soberania do alcance da *absoluta proibição* que o *poder constituinte* estatuiu, para que *nenhum imposto* possa ser criado sobre o patrimônio, as rendas e os serviços das "instituições de assistência social".

I – É elementarmente sabido que dentre as espécies dos tributos, que são os impostos, as taxas e as contribuições, o *imposto* é o mais oneroso para o contribuinte e desvinculado de qualquer contraprestação individualizável por parte do Estado. Esta conceituação está mesmo contida na própria *qualificação normativa* do Código Tributário Nacional, o qual reza:

> "Art. 16. *Imposto* é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estadual específica, relativa ao contribuinte."

Enquanto a taxa é contraprestacional; a contribuição de melhoria indenizatória de custos e as contribuições parafiscais são custeios de prestações, o *imposto*

fiscal ou arrecadatório é apenas captação de riqueza na razão da capacidade econômica do contribuinte.

O imposto é mais oneroso do que a própria *desapropriação*, porque esta, embora implique a perda da propriedade, o expropriado é reposto em seu patrimônio pela indenização ou justo preço.

II – Assim sendo, isto é, sendo o imposto uma sangria no patrimônio, nas rendas e nos resultados dos serviços dos jurisdicionados, na razão ou proporção de sua capacidade econômico-contributiva, não seria possível que o Estado, de um lado reconhecesse e desse conformação jurídica e mesmo exortasse o advento de "instituições de assistência social" sob as condições onerosas de entregarem, *antes de qualquer imposição*, todo o seu patrimônio, rendas e serviços *a título de imposto in natura e in labore*, ainda pudesse exigir-lhes, além desses 100%, mais ainda, e como *bis in idem* ou *confisco*, impostos em dinheiro, de maneira direta ou eventualmente indireta, e mais todos os ônus das obrigações acessórias decorrentes de adiantamentos de impostos, autolançamentos e escriturações, guias de recolhimento etc.

Quaisquer exigências de impostos, quer *economicamente* chamados de diretos ou de indiretos, mais os ônus das respectivas obrigações acessórias e os riscos das multas, moras, juros, correções monetárias e adicionais, seriam *desfalque* à *assistência social*.

III – Por tudo isso, e para impedir tais desfalques, o Constituinte, por meio de normas da suprema hierarquia vertical das leis, estatuiu, *sem qualquer restrição a imposto direto ou indireto*, literalmente a todos os legisladores das diferentes esferas políticas da Federação, a seguinte, absoluta e imperativa *proibição*:

> "Art. 19 É *vedado* à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> III – *Instituir imposto* sobre:
> c) o patrimônio, a renda ou os serviços [...] *de instituições* [...] de assistência social, observados os requisitos da lei."

IV – Esta lei, com o caráter de lei paraconstitucional e de *aplicação direta* desses dispositivos constitucionais e ainda com fundamento no § 1º do art. 18 da Constituição é o Código Tributário Nacional que, como já esclareceu com toda procedência o atual Ministro Presidente do Supremo Tribunal Federal, Moreira Alves, nem a lei complementar poderia discriminar ou restringir quais impostos estariam ou não dentro dessa imunidade, pois a Constituição não fez nenhuma distinção entre impostos diretos ou indiretos (RT 533/241). Seria *inconstitucional* se fizesse tais restrições. À *lei complementar* coube estabelecer, como estabeleceu, *apenas e tão só*, os *requisitos* a serem "observados", os quais estão sendo rigorosamente cumpridos pela ora Consulente, nos seguintes termos:

> "Art. 14. O disposto na alínea *c* [...] é *subordinado* à *observância* dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
> I – não distribuírem qualquer parcela *de seu patrimônio ou de suas rendas*, a título de *lucro* ou *participação* no seu resultado;

> II – aplicarem *integralmente, no País*, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
> III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.
> § 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode *suspender* a aplicação do *benefício*.
> § 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do art. 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos *nos respectivos estatutos ou atos constitutivos*."

V – Portanto, sem sombra de dúvida, nem a Constituição, nem a lei complementar permitiram, como não permitem, que o legislador faça, ou possa fazer, qualquer discriminação entre imposto direto ou indireto para efeito de fraudar ou limitar a *imunidade* como categoria constitucional que é, contra *quaisquer impostos*.

A "classificação" teórica entre impostos diretos e indiretos não é, nem constitui *nenhuma qualificação jurídico-normativa e muito menos constitucional de impostos*, para que pudesse ser oponível a *qualificação constitucional normativa* dessas instituições, dos impostos ou do conteúdo e alcance da *incindível* e integral *imunidade* contra qualquer imposto.

VI – Observe-se ainda, e desde logo, que a cláusula do texto constitucional estatui a *imunidade* subjetiva para essas instituições e, para incluir nessa imunidade todo e qual quer imposto, estatui, de modo *objetivo* e *exaustivo*:

> "É *vedado* à *União*, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> [...] *instituir* imposto *sobre*:
> [...] o patrimônio, a renda ou os serviços [...] de instituições de assistência social [...]."

Portanto, nenhum imposto, dos constantes de toda a cédula da especificação constitucional dos impostos existentes no Brasil, quer de qualquer outro imposto que venha a ser instituído, jamais pode ou poderá *incidir*, ser lançado ou exigido de tais instituições porque, sendo o imposto *captação* de riqueza do patrimônio, da renda ou do resultado dos serviços, não pode sequer ser instituído sobre essas situações ou relações fáticas constitucionalmente juridicizadas como assistenciais e imunizadas.

Assim, por exemplo, nenhum imposto pode ser instituído, seja de que espécie for, sobre os bens móveis, imóveis ou direitos deles decorrentes enquanto permaneçam, entrem ou saiam desse patrimônio *imune*, quer por meio de venda, de compra, de doação, de dação em pagamento, de consignação, de comissão etc., de tal forma que esse patrimônio existente ou quaisquer mutações deste não são nem podem ser objeto de imposto, porque já estando ele integralmente afetado à manutenção da *assistência social*, está imunizado contra quaisquer impostos.

Precisamente para afastar o erro crasso dos que, citando o art. 6º, § 1º, II, do Decreto-lei n. 406/1968 que *nunca incluiu*, como não poderia ter incluído nessa

"imposição" as empresas ou usinas *das instituições de Assistência Social* para pretenderem exigir ICM mediante falsa "analogia" (seja *facti*, *de legis* ou *de juris*, mesmo porque o § 1º do art. 108 do CTN proíbe "o emprego da *analogia* para *exigir* tributo não previsto em lei"); basta a leitura do voto vencedor de Moreira Alves no STF, para se ver que esse sofisma já foi afastado[1]. Com efeito.

No citado acórdão que se encontra integralmente publicado na RT 533, páginas 238 a 243, o notável humanista e Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, atual Presidente da Suprema Corte do Brasil, José Carlos Moreira Alves, deixou esclarecido e decidido, *definitivamente* do ponto de vista constitucional dessa *imunidade*, após aprofundadas e irrespondíveis premissas demonstrativas da desnecessidade de leis concedendo ou revogando isenção, porque a "vantagem" é estatuída pela Constituição; é gozo de *imunidade*. Este voto *vencedor* do Relator Ministro Moreira Alves é do seguinte teor:

> "Não há, pois, que aplicar critérios de classificação de imposto adotados por leis inferiores à Constituição, para restringir a finalidade a que esta visa com a concessão de imunidade.
>
> Nem se pretenda que a cláusula final – 'observados os requisitos da lei' – da letra 'c' do n. III, do art. 19, da CF, permita à legislação complementar ou ordinária estabelecer, direta ou indiretamente, *quais os impostos abarcados pela imunidade e quais os que estão fora de seu âmbito*.
>
> Essa cláusula diz respeito *não a isso*, mas, apenas, aos *requisitos* que as instituições de educação e de assistência social devem preencher para que *mereçam o beneplácito constitucional*, Por isso mesmo, o art. 14 do CTN, ao se referir a tais requisitos, se limita a determiná-los em relação ao que deve observar a instituição para gozar da vantagem constitucional [...]. Em face do exposto [...] dou *provimento* [...]."

VII – Como já vimos, o pagamento de *imposto* não cria para o Estado nenhuma obrigação de prestação específica ao contribuinte, isto é, o Estado, ao exigi-lo com base ou fundamento em seu *jus imperii* somente capta sua participação na riqueza do particular segundo as regras da legalidade posta, quando, no caso, a legalidade *in civitate posita*, a partir das literais disposições constitucionais proibiu, ou vedou-lhe, *a própria faculdade* de criação de impostos sobre tal instituição porque, *antes* dessa *imposição* ou *participação*, ela já afetou toda sua riqueza à manutenção e custeio daquelas obrigações prioritárias do próprio Estado, numa posição mais altruística do que a daquele que paga a dívida de terceiro, pois este se sub-roga no direito do credor, enquanto a instituição de assistência social se satisfaz em só praticar os atos de utilidade pública, de benemerência ou de filantropia, auxiliando ao Estado e mitigando a carência da pobreza.

---

[1] É óbvio e transparente que o citado item II se referindo a "*sociedades* civis de fins não econômicos" não incluiu nem qualificou como contribuinte de ICM as *fundações ou instituições de assistência social*, com *fins de utilidade pública, beneficentes e filantrópicos*, mesmo porque se o tivesse feito, nesse particular, seria disposição natimorta de decreto-lei, esboroada contra a literal *estatuição proibitiva* do art. 19, III, *c*, da Constituição da República.

Se o Estado, dentro desse contexto, pudesse dispor da mais onerosa espécie tributária que é o *imposto*, e pudesse qualificar tal instituição ainda como *contribuinte de imposto* (o que o texto constitucional proíbe), exigindo-lhe, além dos 100%, dinheiro a título de imposto, estaria praticando escancarado *confisco*, com o que destruiria as existentes e impediria o advento de instituições de *assistência social* ao arrepio tanto da Constituição como da legislação complementar que conformam a Carta Magna do Povo e das instituições de Assistência Social.

Com efeito.

A sensibilidade e a solidariedade do ser humano. O senso comum do direito e a intuição do homem. A ciência e a consciência na arte de tributar

VIII – Qual o ser humano e, "a fortiori", qual o jurista ou humanista que seria tão insciente e impedernido que pudesse admitir que o Estado se prevalecesse da sua *potestade* para legislar no campo *impositivo* e instituir, exigir ou retirar, a título de *imposto* e a desfalque do patrimônio, das rendas e dos serviços já *afetados* à assistência social para impedir, prejudicar ou desfalcar a assistência social?

IX – Não só pelo princípio da solidariedade, mas sobretudo da justiça social e da equanimidade, mas ainda pelo próprio senso comum do direito (*commom sense in law*), congênitos na intuição do ser inteligente ou humano, ou, ainda, com maior razão e reflexão, no saber e consciência dos que tenham elementares conhecimentos e experiência da *arte de tributar*, e óbvio que "as instituições de assistência social", como entidades sem fins lucrativos, ou melhor, com *fins de utilidade pública, beneficentes ou filantrópicos* são e estão *excluídas* de *quaisquer impostos* porque o *imposto* é apenas *captação de riqueza* do patrimônio, das rendas ou dos serviços autônomos ou profissionais *dos particulares*, em proporção do índice da respectiva *capacidade econômico-contributiva*.

Tais instituições não são empreendimentos econômicos e *não têm* nenhuma capacidade contributiva porque previamente *afetaram* toda sua riqueza àqueles fins estatais mais valiosos do que os impostos e, prioritariamente sub-rogatórios dos impostos.

Além de tais entidades não terem a natureza nem a qualificação jurídica de empreendimentos econômico-privados ou *lucrativos*;

Ao reverso, a sua qualificação jurídica é de entidades de utilidade pública, beneficentes ou filantrópicas, em razão da qual a própria Assembleia Constituinte, como representante do povo e dos cidadãos-contribuintes as declara, reconhece e constitucionalmente lhes outorga o *status dignitatis* de entidades *imunes* a *quaisquer impostos*.

As entidades assistenciais são e estão *excluídas* do alcance do próprio *poder impositivo* do Estado-Fisco e, portanto, da própria *competência impositiva* de quaisquer dos legisladores ordinários da Federação.

X – Ora, se por meio da juridicização do poder, estatui o Poder Constituinte, dentro do *direito constitucional*, a *imunidade* de tais instituições em relação a qualquer imposto, é porque reconhece serem tais entidades os únicos contribuintes que, *voluntária* e *institucionalmente*, antes de qualquer *imposição*, já *contribuem* com

todo o seu patrimônio, as suas rendas e os seus serviços a título de *imposto* "in natura" e "in labore" ao *Estado*, que é *tributário*, precisamente para promover o bem estar da comunidade.

XI – Mais ainda.

Tais instituições, além de fazerem antecipadamente toda essa doação de 100% ao Estado, submetem-se ainda a todas as condições onerosas e de controle estatal *nos termos da Lei*; e, ainda, oferecem ao *donatário* todo o trabalho de gerir, administrar e aplicar, *por conta própria* e ordem do Estado, todo esse acervo que doam aos fins sociais a que institucional e estatutariamente se propõem.

Não há dúvida que, em tese, ou teoricamente, o *imposto* se destina à cobertura das *despesas gerais do Estado* e quando o resultado dessa receita seja bem administrado e honestamente aplicado pode, e deve, em parte, atender à *Assistência Social*.

XII – Entretanto, só no serviço burocrático de imposição, fiscalização e arrecadação dos impostos é notoriamente sabido que o Estado gasta a maior parte da própria arrecadação do imposto, porque, como ainda é sabido, a gestão estatal é a mais burocratizada, morosa e dispendiosa.

Quem quer que leia as obras monumentais sobre a história, a sociologia, a psicologia e a moral do imposto, como por exemplo:

A *Histoire de l'impôt*, desde a antiguidade até o futuro século XXI, de Gabriel Ardant (2 vols., edição Fayard, Paris, 1971); a *Théorie sociologique de l'impot*, do mesmo autor (2 vols., edição S.E.V.P.N., Paris, 1965); a *Teoria geral do imposto* de Günter Schmölders (a quarta edição de 1965 foi completamente atualizada, vide Allgemeine Steuerlehre, Duncker & Humblot, Berlim); *Problemas de psicologia financeira* de Schmölders e Dubercé (Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1965); *de moralidade, segurança e divisão de poderes como elementos do Estado de Direito* (Sittlichtkeit, Rechtssicherheit und Gewaltenteilung als Elemente des Rechtsstaats, de Wilhelm Hartz, edição Otto Schmidt, Colônia, 1959) ou ainda, todos esses verbetes, no melhor dicionário mundial do Direito Tributário e das Ciências Fiscais (Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften, 2. ed., 1981, C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München und Bonn, com a colaboração de 86 dentre os maiores autores, com 1500 verbetes);

Poderá constatar que nos países civilizados *como o Brasil,* cada vez mais se reconhece a magnificência das entidades de utilidade pública, beneficentes ou filantrópicas e a sua função benemérita, não só para a humanidade pobre, mas pela sua ajuda ao Estado Social-Tributário.

XIII – Como já vimos, se a entidade de Assistência Social já contribui com 100% de sua riqueza a título de impostos *in natura* e *in labore* e evita os gastos e até os desperdícios burocráticos do Estado, fazendo chegar, *efetiva* e *diretamente*, aos mais necessitados, a Assistência Social que custeia;

É evidente que, instituir, impor e exigir direta ou indiretamente, *qualquer imposto* ou obrigações acessórias e onerosas do imposto em relação a tais instituições, não só constituiria *confisco* por excederem os 100% que já oferecem ao Tesouro, mas *desfalque* à *Assistência Social*!

XIV – Esta foi, e é, a *valoração axiológica* acima e excludente do imposto, que a Assembleia Constituinte, sábia e tradicionalmente incluiu nas Constituições da Federação, por meio de *estatuições proibitivas* no ápice da *lei fundamental*, excluindo o próprio *poder impositivo* dos legisladores ordinários, por meio da categoria jurídico-constitucional da *imunidade* dessas beneméritas instituições a *quaisquer impostos*, porque, antes da própria *imposição* elas já afetaram toda sua riqueza à assistência social, não subsistindo um centavo para ser *captado*.

Como a sabedoria da *arte de tributar*, desde os mais remotos tempos e procedentemente afirma: *onde nada existe, até o soberano perdeu o seu direito ao imposto* (*Wo nichts ist, hat selbst der Kaiser sein Recht verloren*).

A compra de matéria-prima (cana em caule) para integrar o patrimônio da entidade de assistência social e produzir açúcar e álcool a ser vendido como parte de seu patrimônio e obter resultados destinados ao custeio da assistência social. Operações de compra e venda imunes do ICM

XV – Vista a "ratio essendi" da absoluta proibição constitucional ou integral *imunidade* contra quaisquer *impostos* em relação às instituições de *assistência social*, vejamos se, por meio de *normas inferiores* ou mesmo por meio de considerações de ordem econômica circunstanciais, eventuais, aleatórias ou "a priori", seria possível ser exigido das instituições de *assistência social* imunes, o imposto alcunhado de "indireto" e que pela *qualificação normativa-constitucional* (Constituição, art. 23, II) não é indireto, porque diretamente *incide sobre* as

> "operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes [...]"

XVI – Mais ainda.

Vejamos se, tendo o legislador estadual, baseado em convênio entre os Estados-membros, revogado a *isenção* do ICM que era reconhecida e outorgada à ora Consulente (Decretos n. 17.953/1981 e n. 18.345/1983) e criado o regime do "*diferimento" da incidência* sobre a fase da produção e venda da cana em caule que, como matéria-prima a Usina da ora Consulente adquire de terceiros, poderia esta instituição imune ser transfigurada em sujeito passivo (CTN, art. 121) e ao arrepio da Constituição ser requalificada como "contribuinte responsável" (CTN, art. 121, parágrafo único e inciso II) para *pagar* o ICM que seria devido em razão da incidência na fase ou fases anteriores e *acumuladas* na venda do açúcar ou álcool por ela produzidos (de sua posse e propriedade e como parte integrante de seu patrimônio imune) e, ainda, por meio de segunda requalificação subsumida à categoria de *contribuinte* (CTN, art. 121, parágrafo único, inciso I), para ser obrigada a todas essas *incidências*.

XVII – É apodítico que nunca a instituição de assistência social precisou de qualquer "isenção" do ICM por parte dos convênios interestaduais ou de legislação de Estado-membro, inferior à Constituição, para não ser, como não é, *sujeito passivo* de qualquer imposto, seja a título de contribuinte, de responsável ou de substituto, porque a entidade assistencial sendo constitucionalmente *imune*, está

situada fora do campo de qualquer incidência de imposto (vide Categorias especiais da técnica de tributação: incidência, não incidência, isenção e imunidade, cap. XI de nosso *Curso de Direito Tributário*, 5. ed. Saraiva, 1980, p. 169/179 e representação gráfica à p. 172).

A *isenção*, como estatui o CTN, é apenas uma exclusão do *crédito* tributário, vale dizer, da *obrigação de pagamento* de imposto quando *devido* pelo contribuinte ou responsável, pois assim estatui o CTN:

> "Art. 175. Excluem o *crédito* tributário:
> I – a isenção."

XVIII – É Óbvio que sendo a instituição de assistência social *imune* a impostos e, em relação a ela não podendo nenhum legislador ordinário sequer instituir imposto; não podendo existir o *prius* da incidência em relação a ela, não precisa lhe ser dada "isenção" da obrigação ou crédito como um *posterius*, simplesmente porque nem aquele, como este, jamais existiram ou existem.

A "isenção" que lhe foi concedida não era sequer necessária porque *constitucionalmente* sempre esteve *imune* e é sabido que a *imunidade* é uma *não incidência*, assim qualificada pela Constituição Federal e no caso com o reforço de uma *imperativa proibição constitucional* aos próprios legisladores ordinários.

A única explicação que se pode entender da ideia e inclusão da *isenção* na legislação revogada, como ensina o atual e maior Mestre de Ciência das Finanças Públicas e de Direito Tributário da Espanha, Fernando Sainz de Bujanda, é a de que essa *isenção* era, como foi, *didática*. Dirigia-se aos funcionários fiscais e aos contribuintes para lhes explicar que tais entidades de assistência social não deveriam, como não devem, ser obrigadas a contribuir com imposto em pecúnia.

O conteúdo desse ensino, embora por meio de *isenção* desnecessária ou superfetação, continua no que contém de didático, isto é, que o próprio Fisco reconhecia que tais entidades não podem ser contribuintes, nem responsáveis por impostos em dinheiro (ICM), porque toda sua riqueza, antes de qualquer incidência, imposição ou captação estava, como continua, doada a título de imposto *in natura* e *in labore* ao próprio Estado.

XIX – Acontece, porém, que ao revogar a isenção despicienda, o Fisco estadual ignorou as disposições constitucionais proibitivas e não só passou a exigir ICM sobre as vendas das mercadorias do patrimônio da ora Consulente, mas ainda criou o regime do "diferimento", de tal forma que está inconstitucional e *exacerbadamente* exigindo dessa instituição imune não só o ICM sobre a saída das mercadorias de seu patrimônio mas também está *cobrando dessa instituição* o *imposto incidente* até sobre a fase ou fases anteriores, cujos contribuintes só poderiam ser os produtores-vendedores da cana em caule ou intermediários dessas operações.

Assim, por meio do chamado "diferimento" *da incidência*, requalificou, *inconstitucionalmente*, a instituição imune, para efeito de considerá-la *duas vezes* como "sujeito passivo".

Primeiro a pagar o ICM *incidente* na fase ou fases anteriores, que seriam devidas pelos produtores ou intermediários, fornecedores ou vendedores de cana

em caule, ou seja, como pretenso "sujeito passivo" da obrigação principal como "contribuinte responsável", enquadrando-a, inconstitucionalmente e à força, no item II do art. 121 do CTN, sob a falsa imputação de "substituto" ou *devedor de imposto* devido por terceiro.

Em segundo momento e, ainda, ao arrepio da Constituição, o Fisco estadual a subsumiu novamente ao mesmo art. 121 (agora item I) e novamente como "sujeito passivo" com as vestes impossíveis de "contribuinte" direto. Esta segunda inconstitucionalidade também é flagrante, pois é precisamente *a relação pessoal e direta* da instituição de Assistência Social com o fato ou situação que gera a "concreção" da *imunidade* subjetiva.

Como se vê, não só o convênio nada revogou, como nada poderia alterar em relação à imunidade, mas a legislação estadual afrontou a proibição literal da Constituição Federal, fazendo *incidir* e exigindo ICM da instituição de Assistência Social, tanto a título de *contribuinte* como a título de *responsável*.

XX – Qual a única e improcedente alegação "econômica" para assim a lei estadual fraudar os textos constitucionais?

Como se vê das autuações com multas, correções monetárias, juros e adicionais, mais execução, nada mais do que a vaga e falsa classificação econômica (e não jurídica) de que esse imposto seria "indireto"; o que não tem nenhum fundamento legal ou jurídico, pois nem a Constituição nem a lei complementar ou qualquer lei do Sistema Tributário Nacional faz essa classificação "a priori", dos impostos, em diretos e indiretos.

A única referência que existe para efeito de "restituição" ou de "repetição do indébito" e que nada tem a ver com a *imunidade*, é a do art. 166 do CTN em matéria, *apenas e tão s*ó de *prova* de quem, *eventualmente* e em razão de escrituração, *comprove* não ter transferido o encargo financeiro de "tributo", ou, a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, *prove* estar por este expressamente autorizado a receber a restituição.

A própria redação desse artigo demonstra, a nível de legislação orgânica, de diretrizes da tributação, que não só não existe classificação jurídica de impostos diretos e indiretos, mas que a transferência do ônus financeiro é eventual, casuística e dependente do mercado e da prova de escrituração.

Nenhuma vez o art. 166 do CTN se refere a tributo direto ou indireto, precisamente porque *normativamente* não existe essa classificação, a qual não tem *nenhum valor científico* e muito menos *jurídico*, como passaremos a demonstrar e comprovar.

Com efeito.

XXI – Na inexcedível monografia, jamais até então escrita na literatura jurídico-tributária do Brasil com tais fundamentos e conteúdo jurídico convincentes, o grande jurista e comparatista Brandão Machado, sob o título Repetição do indébito no direito tributário, que integra o livro *Direito Tributário* – estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira, edição Saraiva, São Paulo, 1984, páginas 59 a 106, demonstra o autor não só a inconstitucionalidade e invalidade

do próprio art. 166 do CTN, mas esclarece definitivamente que não existe "a priori" imposto indireto, nestes termos que honram a cultura da Pátria:

> "1. O art. 166 do Código pode ser analisado segundo duas diferentes posições que o intérprete pode também assumir. Supondo, só para efeito de análise, que o preceito fosse constitucionalmente válido, o seu texto comporta um exame, que, além de não apresentar resultados coincidentes com os que derivam da análise de sua constitucionalidade, revelará defeitos capazes de tornar até absurda a sua aplicação. Prescreve o artigo: 'A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la'. O que se percebe, desde logo, é a preocupação do legislador de evitar a expressão imposto indireto, preferindo usar um circunlóquio que, afinal, também suscita dificuldades na interpretação. Sabe-se que, na ciência das finanças, a divisão dos impostos em diretos e indiretos carece hoje de qualquer significação científica (por todos, Lucien Mehl, Elementos da Ciência Fiscal, trad. esp. Barcelona, 1964, p. 96). O desprestígio dessa classificação não decorre tanto da ambiguidade da terminologia, mas da definição dos próprios conceitos. O circunlóquio utilizado pelo codificador brasileiro em nada contribui para identificar os tributos a que se refere o art. 166, pois todos os tributos comportam, por sua natureza (qualquer que seja ela), a transferência a terceiro do respectivo encargo financeiro.
> 2. Já há mais de cinquenta anos que se começou a considerar seriamente os impostos pessoais como custos ou despesas diretas, isto é, como elementos integrantes de dispêndio necessário à produção do rendimento tributável. O trabalho de Helpenstein (Die Steuern als Werbungskosten, Rundschau für GmbH, 17:572 e s., 1926) mostrou que até os impostos tidos por intransferíveis constituem despesas que o contribuinte repassa ao terceiro com quem contrata a venda de bens ou a prestação de serviço. Grabower, em artigo publicado em 1928 (Zur Steuerüber-wälzungslehre, Vierteljahresschrift für Steuer – und Finanzrecht, 2:353 e s.), fez um resumo de quase tudo quanto se havia escrito até então a respeito de translação dos impostos, desde a contribuição de Seligman (The Shifting and Incidence of Taxation, Nova Iorque, 1899) até a de Otto von Mering (Die Steuerüberwälzung, Jena, 1928), para concluir que já na década de vinte os maiores financistas do mundo, como Fritz Karl Mann, por exemplo, arrolavam entre os impostos transladáveis o imposto sucessório e o imposto de renda. Schmölders (Allgemeine Steuerlehre, Berlim, 1958, p. 142, nota) refere que o Ministro das Finanças alemão, em memorial preparado em 1924 sobre mudança na lei do imposto de vendas, já observava que, desde havia muito, se reconhecia o fato de que os impostos diretos também se transladam incorporados no preço. Na década de trinta, Winkel também demonstrou, em dissertação de doutorado apresentada à Universidade de Colônia (*Die Behandlung der Steuern als Aufwand in der Steuerlichen Erfolgsbilanz*, Colônia, 1936, p. 22), que o imposto de renda era ingrediente de custo e, portanto, nominalmente transferível a terceiro.

> 3. As pesquisas sobre o tema se multiplicaram em vários países, para confirmar que um imposto como o de renda, por exemplo, é repassado a terceiro, como fenômeno cuja ocorrência não pode ser contestada. Juristas e financistas admitem a translação desse imposto como fato incontroverso, bastando referir apenas uns poucos nomes (Fritz Neumark, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Berna, 1974, p. 144; Föhl, Kritik der progressiven Einkommensbesteuerung, Finanzarchiv, 14:88, 1953-1954, nova série; Mombert, Contribution à une Étude Théorique des Incidences de L'Impôt sur les Sociétés, Revue de Science Financière, p. 457; idem, Progressivité et Regressivité des Impôts et L'Influence de la Répercussion, Revue de Science, cit., p. 347, 1969; A. Margairaz, La Translation de L'Impôt et la Fraude Fiscale, Steuer-Revue, p. 326, 1965; Haller, Die Steuern, Tubinga, 1971, p. 298; Pechman e Okner, Who Bears the Tax Burden?, Washington, 1974, p. 35; Schneider, Ist Steuerüberwälzung messbar?, Finanzarchiv, 40:240, 1982, nova série; Tischer, Der Einfluss der Besteuerung auf die Gestaltung des Preisentscheidungsprozasses in der Unternehmung, Weisbaden, 1974, p. 116, e toda a extensa bibliografia citada por Tischer no mesmo sentido).
> 4. Ainda Schmölders (Allgemeine Steuerlehre, cit., p. 138) relata que, segundo cuidadosa pesquisa feita pelo financista J. Brück (Die Körperschaftsteuer als Kostenfaktor, Colônia, 1950), o imposto de renda das empresas integra o custo operacional delas, fato evidente que Strutz já havia reconhecido em 1925, porque o imposto afeta os lucros como tais, isto é, antes da sua distribuição ou retirada a título de renda. O empresário deve calcular o imposto de renda exatamente como procede em relação ao imposto sobre empresa e imposto de vendas." (p. 81 a 83)

XXII – Assim como nenhuma procedência jurídica ou oponibilidade tem a falaciosa e não jurídica classificação "a priori" dos impostos em diretos ou indiretos, também não tem nenhuma juridicidade o interesseiro argumento de que uma entidade de Assistência Social, como a ora Consulente, ao vender a produção de açúcar ou de álcool de sua Usina estaria fazendo "concorrência de mercado" para as empresas *lucrativas*.

Além de esses dois produtos terem seus preços de venda oficialmente tabelados, o que preliminarmente já exclui a competitividade por meio dos preços, os lucros daquelas empresas se destinam aos seus titulares, ao passo que os resultados da ora Consulente se destinam exclusivamente à Assistência Social.

Logo, em primeiro lugar, ela não pode ser concorrente de empresas lucrativas porque, por maior respeito e direito a lucros que os titulares ou capitalistas daquelas possam ter, esta não é da mesma classe ou categoria.

Enquanto aquelas visam obter *lucros para seus titulares*, as instituições de Assistência Social se submetem aos requisitos da *lei*, dentre os quais de

> "I – não distribuírem *qualquer* parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;
> II – *aplicarem integralmente, no País*, os seus recursos *na manutenção* dos seus objetivos institucionais (art. 14 do CTN)."

Em segundo lugar, quando a Constituição no § 3º do art. 170 estabelece que

> "A *empresa* pública que *explorar* atividade não monopolizada ficará sujeita ao mesmo regime tribut*á*rio aplicável *às empresas* privadas";

não inclui aí as empresas das instituições de Assistência Social, precisamente porque nos termos dos arts. 4º e 11, § 4º da Lei Complementar n. 4.320, de 17 de março de 1964, os resultados da Empresa Pública não são receitas "derivadas" ou "tributárias", mas receitas "originárias", isto é, as "participações e dividendos" são "Receita Patrimonial" e a "Receita de Serviços Industriais" é "Receita Industrial".

Nem a "Receita Patrimonial" nem a "Receita Industrial" são, como os impostos, destinados à cobertura das despesas gerais do Estado e muito menos ao custeio da Assistência Social.

Além disso a Empresa Pública pode ter como capitalistas as empresas mistas que distribuem lucros, e que, por sua vez, têm participação de particulares, isto é, pessoas físicas ou jurídicas particulares, capitalistas e que recebem lucros ou participações.

XXIII – Neste sentido, esclarece o eminente Professor Titular de Direito Administrativo da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, José Cretella Júnior, em sua já clássica obra *Empresa pública*, Editora da USP, 1973, página 240:

> "Preceituando o art. 5º do Decreto-lei nº 900 que podem participar da *empresa pública* outras 'entidades da Administração indireta da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios', teríamos, dentro da letra *e* do espírito do Decreto-lei nº 200 e do Decreto-lei nº 900, *sociedade de economia mista*, integrando a Administração indireta, o que leva concluir pela possibilidade da constituição (por via reflexa) de *empresas públicas* com 'participação de capitais privados', pois estes integrariam as várias *sociedades de economia mista* [...]."

XXIV – Sem dúvida o Constituinte, sabiamente, não incluiu no regime tributário aplicável às empresas privadas as empresas ou usinas das instituições de Assistência Social, precisamente porque a *imunidade* a quaisquer *impostos* foi integralmente assegurada a estas, cujos patrimônio, rendas e serviços já são constitucionalmente afetados e aplicados, *exclusivamente*, no custeio e manutenção da Assistência Social, como o mais autêntico *imposto "in natura"* e "in labore", com a enorme vantagem de o Fisco não precisar gastar, grande parte, no lançamento e na arrecadação em dinheiro.

XXV – Explicada a "ratio essendi" da *imunidade* constitucional que eliminou a própria instituição do *imposto* pelos legisladores ordinários e também excluiu a própria competência legislativa, como executiva, para exigi-lo das entidades assistenciais, porque já entregam previamente 100% dos seus resultados ao Estado-Fisco enquanto Nação; ensina um dos maiores "experts" das Finanças Públicas e das Ciências Fiscais de todos os tempos, que foi o notável Catedrático Seligman da Columbia University, cujas obras mereceram traduções não só na Europa como em todos os países da mais alta cultura; o absurdo, o "bis in idem" e a iniquidade que seria o Estado exigir *imposto* de tais entidades filantrópicas, nestes termos:

> "*Immunitas* ou exoneração do *munus* particular – tornou-se a expressão para designar a exoneração genérica e se perpetuou em nossa categoria moderna como imunidade. [...] acrescente-se, na época moderna, as *exonerações* em favor das instituições de caridade ou de educação, etc., como imunidades que repousam sobre *o princípio que considera que elas prestam ou preenchem uma função quase pública*, de modo que essas instituições *não poderiam, além dos serviços prestados, ainda serem obrigadas a contribuir suplementarmente* com impostos para as receitas públicas (Edwin R. A. Seligman, *Income Tax*, na tradução francesa de W. Qualid, edição Giard & Brière, Paris, 1913, págs. 27 e 28)."

XXVI – Por tudo isso, ao contrário de exigir *imposto* sobre tais instituições, o que seria uma *barbaridade*, porque tal *retirada* desfalcaria dos mais pobres e necessitados o alimento, o vestuário, o tratamento médico, a habitação e a educação; muitos países até concedem subvenções e incentivos a tais instituições.

A instituição de Assistência Social é o ápice e o exemplo da mais sagrada intencionalidade de mitigar as carências e os sofrimentos da pobreza.

Se, como ensina o grande humanista e filósofo José Ortega Y Gasset em *A rebelião das massas*, "o Estado é convivência estabilizada, constituída, estática", o fato é que "ao *Estado constituído* precede o Estado *constituinte*, e este é um princípio de movimento" e portanto, de instrumentalidades funcionais.

Por isso mesmo é que o Constituinte brasileiro, com a ciência e a consciência de que na luta diária pela sobrevivência muitos são pobres, pobres ficam ricos e ricos ficam pobres;

Que as doenças, a invalidez, a infância desamparada e tantos outros problemas que tais graçam dentro da Nação e, ainda;

Que existem pessoas que fundam e podem fundar instituições de solidariedade humana, como a Fundação Sinhá Junqueira;

Houve por bem *proibir* e *vedar* ao Fisco, quando impiedoso e insaciável "Leão", "instituir" ou exigir qualquer *imposto* das instituições de *Assistência Social*, porque isto seria, mais do que *barbarismo, canibalismo fiscal*.

XXVII – A legislação do Brasil, nesse particular, em nível constitucional e, sem dúvida, exemplo especialmente para os países situados na geopolítica da fome.

Quem leia as obras do grande patrício Josué de Castro, que foi membro da FAO, não pode deixar de louvar o Constituinte brasileiro quando proibiu aos legisladores ordinários a instituição de qualquer imposto (direto ou indireto) que, não só pela *captação de riqueza* ou pelo excesso de obrigações acessórias, às vezes mais onerosas do que as principais, possam desfalcar o patrimônio e a renda, como prejudicar os serviços da instituição de *Assistência Social*, que já entrega a totalidade dos resultados de suas atividades ao próprio *Estado-Tributário* enquanto *Nação*.

XXVIII – Se o Estado-constituído convoca e exorta por toda sua legislação as pessoas, cuja vontade ou última vontade, e dentro de sua capacidade econômica destina patrimônio, rendas e serviços a benefício humanitário do povo carente

deste País e ele, por meio da impiedosa bocarra do arbitrário Leão pudesse devorar esse patrimônio, essas rendas e aniquilar esses serviços, esse Estado não seria, como não poderia ser, nem vir a ser, um *Estado de Direito Democrático*, mas um Estado-Fisco no sentido do Ancien Règime, um mero Leviathan ou Estado que, como advertia Nietsche, poderá se transformar em um monstro desonesto, desleal, que tudo e a todos irá devorar.

XXIX – Como passaremos a ver mais pormenorizadamente, os autos de infração e procedimentos fiscais instaurados pelo Fisco Paulista pretendendo exigir ICM, multas, correção monetária, juros e demais adicionais da Fundação Sinhá Junqueira, são atos *nulos* por infringirem as *estatuições literais e proibitivas* da Constituição Federal, mas ainda são atos da maior *exacerbação fiscal*, tentando *desfalcar* as rendas, como onerar o patrimônio e diminuir a sua capacidade de prestação de serviços de assistência social, cujo valor e potencialidade econômicas já foram e vão sendo integrados no próprio acervo do Tesouro do Estado e da Nação, pertencentes a comunidade do Povo brasileiro, pois "ex vi legis" toda essa aplicação é exclusivamente feita no *País*.

Tais excessos ou desmandos do Fisco Paulista, ao invés da placitação que através executivos esse trânsfuga, voraz e impiedoso Leão pretende, há de receber da cultura jurídica, da consciência e do mais acentrado amor ao Direito e a Justiça de nossos Magistrados, sem dúvida, a lição da sua total sucumbência e condenações, pois o Poder Judiciário, neste mesmo sentido, já condenou tais violências, ilegalidades e inconstitucionalidades praticadas pelos excessos exacionais do *fiscalismo*, senão vejamos:

Com efeito.

A jurisprudência ou direito elaborado pelos juízes e especifico para o caso da imunidade contra o ICM sobre as operações das instituições de assistência social

XXX – Por acórdão *unânime* de 29 de agosto de 1984, o próprio Egrégio Tribunal de Justiça *do Estado de São Paulo*, examinando precisamente a questão da imunidade contra o ICM sobre "as saídas de produção própria" de entidades com a qualificação de entidade de assistência social, como luva confortável ao caso da Consulente já decidiu, e reconheceu, o "direito líquido e certo" à imunidade, bastando citar os seguintes trechos do aresto:

> "O próprio Regulamento do ICM, Dec. nº 17.727, de 1981, no art. 5º, inc. XL, isentava do pagamento do imposto, as saídas de produção própria de entidades com a qualificação da impetrante. Entretanto tal permissivo legal foi revogado por convênio, ratificado pelo Dec. nº 17.953, de 1981 e pelo Dec. nº 18.345, de 1982.
> [...] a impetrante é beneficiária de *imunidade*, hipótese distinta da isenção, pois ao contrário desta que dispensa o pagamento de um tributo, a imunidade constitui uma autolimitação do poder tributário do Estado – cf. Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de Direito Tributário*, 5ª ed., Saraiva, *pág.* 121. E se, se

> admitisse a sinonímia entre as palavras, constituiria isenção outorgada diretamente pela Constituição – cf. *Compêndio de Legislação Tributária*, 1960, pág. 161, nº 58, Rubens Gomes de Sousa. Daí significa que não há necessidade de o Estado dispensar tal entidade do pagamento do tributo, pois a imunidade decorre da Constituição, embora possa aquele exercer atos de fiscalização para constar a qualificação da entidade.
>
> Assim sendo, *é irrelevante que a lei tenha revogado a isenção antes concedida a associações de assistência social, pois não teria eficácia para alterar a imunidade oriunda de texto superior.*
>
> Gozando de imunidade tributária, estende-se esta ao ICM. O dispositivo constitucional veda qualquer instituição de imposto sobre o patrimônio e serviço da entidade, englobando assim sua atividade industrial de confecções de uniformes e sua circulação no ciclo econômico, pouco importando a alegação da Fazenda, de que quem suportará a carga tributária será o contribuinte de fato.
>
> Com muita pertinência o órgão do Ministério Público abordou o assunto, transcrevendo acórdão relatado pelo saudoso jurista Aliomar Baleeiro (sic): Os *leading case* foram os RE n. 69.483-SP, Bilac Pinto, que diz: 'O contribuinte *de iure* é o industrial ou produtor. Não se pode opor à forma jurídica a realidade econômica. A figura do contribuinte de fato é estranha à relação jurídica tributária... Se a imunidade contempla o contribuinte *de iure*, com abstração do contribuinte de fato, então ele é imune.' – RTJ, 74/181 e 182.
>
> O caso dizia respeito ao IPI, porém se aplica pela sua similitude, ao ICM. Se a impetrante goza de imunidade não pode sofrer procedimento instaurado (este acórdão, como o fundamentado parecer pela imunidade do ICM da lavra do eminente Procurador da Justiça, Dr. Fernando Luiz Gonçalves, estão integralmente publicados na *RJTESP*, Lex 90, de págs. 172 a 177)."

Para não citarmos mais uma torrente de julgados, vejamos mais um acórdão bem fundamentado, ainda do próprio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, sob cuja jurisdição especifica está o Fisco Paulista. A questão do ICM é sobre a produção, consumo próprio e venda de pão fabricado por padaria da instituição de Assistência Social:

> "Embargos Infringentes nº 74.401-2, da Comarca de Santo André – Julgamento de 15.5.1985
>
> Embargante Fazenda do Estado de São Paulo
>
> Embargada Instituição Beneficente Lar de Maria
>
> Ora, assim agindo, no cumprimento de suas finalidades estatutárias e sendo uma instituição de assistência social, ao contrário do que sustenta a embargante, não goza a autora de simples isenção, em relação a todos os tributos, mas de imunidade que não permite àquelas pessoas de direito público tributar, seja o seu patrimônio, seja os seus serviços.
>
> Realmente, não se pode conceber que, dedicando a autora a uma atividade que visa suprir deficiência do próprio Estado numa função que lhe é própria,

> possa agora ser obrigada, apesar de assim auxiliá-lo, a recolher aos cofres públicos parcela ponderável do que arrecada, privando-se de sua utilização nos fins assistenciais a que são destinados.
> O Colendo Supremo Tribunal, em mais de uma oportunidade, já proclamou a existência de imunidade em favor da Fundação Rubem Berta e do Serviço de Assistência Rural em relação ao ICM e IPI (*Revista Trimestral de Jurisprudência*, 65/145, Rel. Min. Adalício Nogueira; *Revista Trimestral de Jurisprudência*, 74/177, Rel. Min. Aliomar Baleeiro).
> Aliás, nesse último v. aresto, ressaltou o Min. Aliomar Baleeiro, expressamente, que o Excelso Pretório mostra-se benigno na orientação seguida 'em relação às instituições que efetiva e nobremente suprem a ação precária dos poderes públicos na educação e na assistência social'."

Como se vê do acórdão relatado pelo eminente Desembargador Nigro Conceição, foram rejeitados os embargos do Fisco Paulista e condenada a Fazenda do Estado de São Paulo.

Ainda no mesmo Tribunal e por ser muito recente (julgamento do dia 18 de março de 1985), veja-se o acórdão também *unânime* e contra a Fazenda do Estado de São Paulo, Apelação n. 88.504-2 da Comarca de São Vicente, ainda não publicado, mas constante do Livro de Registro n. 336, fls. 173 e a favor da Associação Beneficente dos Empregados da Cia. Docas de Santos, e cujo fundamento do acórdão é este:

> "Correta a sentença.
> Pelo que se observa, colima o Fisco a cobrança de parcelado ICM a entidade assistencial.
> O fato de ser a executada entidade de *finalidades assistenciais* está comprovado, o que implica em reconhecer a incidência do art. 1º, inciso X, do Decreto nº 8.065, de 23 de junho de 1975. Resulta, daí, que o crédito tributário revela-se inexigível pela outorga de mercê, com fulcro no disposto no art. 156, IV, do Código Tributário Nacional.
> Há que se ressaltar, ainda, o fato de aplicar a executada suas rendas no país, colimando as suas finalidades eminentemente assistenciais, não havendo rateio de eventuais lucros ou participação."

Mais acórdãos do Supremo Tribunal Federal

XXXI – Além dos acórdãos de que foi Relator o saudoso Professor Emérito de Ciência das Finanças, ex-Parlamentar e ex-Presidente do Supremo Tribunal Aliomar Baleeiro, ainda o eminente Procurador da Justiça nos autos do primeiro acórdão transcrito acrescentou, em seu citado parecer:

> "Outro não é o sentido contido na emenda do Pretório Excelso ('RTJ', 90/263 e 91/1.103):
> 'Imunidade tributária das instituições de assistência social. Não há razão jurídica para dela não se excluírem o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados, pois a tanto não leva o significado da palavra pa-

> trimônio, empregada pela norma constitucional. Segurança concedida. Recurso extraordinário conhecido e provido.'
> Portanto, na expressão 'patrimônio', referida na letra *c* do inc. III do art. 19 da atual CR, hão de ser incluídas as mercadorias que a entidade assistencial e de educação *vende* para manter-se dentro de sua finalidade institucional."

XXXII – Como já referimos, muitos são os países civilizados como o Brasil que não só excluem quaisquer impostos diretos ou indiretos sobre o patrimônio, a renda e os serviços das instituições de Assistência Social. Basta citarmos que isto ocorre até dentro dos países membros do Mercado Comum Europeu. Para não alongarmos este parecer, citaremos, por ser como o Brasil uma República Federativa, a Alemanha, a qual também possui, como nós, o sistema da lei quadro, orgânica ou de diretrizes da tributação (*Rahmengesetz*) como o é o nosso CTN. Em seu Código (AO-1977), como na lei específica que corresponde ou engloba tanto o nosso ICM como o nosso ISS (*Unsatzsteuergesetz* ou *Mehrwertsteuergesetz*) estatui as *exclusões* desses impostos sobre tais instituições.

XXXIII – Quanto à legislação de Diretrizes, vejam-se na tradução da AO-1977, que fizemos com colegas e publicamos pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – USP e Forense, Rio de Janeiro e São Paulo, 1978, sob o título *Novo Código Tributário alemão*, a partir da página 20:

> Terceira Seção – *Objetivos incentivados pelo imposto*
> § 52 – Fins de utilidade pública
> § 53 – Fins beneficentes
> § 54 – Filantropia

XXXIV – Especificamente em relação ao imposto sobre vendas e prestações de serviços (correspondente ao nosso ICM e ISS), vamos traduzir da Unsatzsteuergesetz os dispositivos que excluem esses impostos, que são os seguintes:

> "§ 4º Exclusões do imposto em fornecimento e outras prestações e autoconsumos:
> Os serviços e as operações de circulação de mercadorias enquadradas no § 1º, inciso 1º, parte 1 nos 1 a 3, são *exonerados* do imposto:
> 18. As prestações (serviços e operações de circulação de mercadorias) de instituições de beneficência privada oficialmente reconhecidas e das entidades, associações e fundações que servem à beneficência privada e que são membros de uma instituição de beneficência, desde que:
> a) estes *empresários* sirvam exclusiva e diretamente a finalidades de utilidade pública, beneficentes ou religiosas;
> b) as prestações beneficiem diretamente o círculo de pessoas favorecido nos termos dos Estatutos da Fundação ou de outro ordenamento desta."

XXXV – Finalmente, e apenas para comprovar que:

Universalmente os Países ou Estados reconhecem não só a magnificência de tais instituições de Assistência Social, mas também sua total e prévia contribuição por meio de "impostos" *in natura* e *in labore*;

Que tais entidades são pela natureza das coisas inimponíveis ou, como se diz na literatura jurídico-tributária em França: para os efeitos dos impostos suas atividades não têm base de cálculo, porque tais situações ou suportes fáticos restam como *situation en blanche*, isto é, *zero*;

Basta lembrar que o próprio Regulamento do Imposto de Renda do Brasil *incentiva* até os contribuintes do imposto de renda a fazerem contribuições ou *doações* a tais instituições, concedendo-lhes isenção do próprio imposto de renda mediante abatimento da sua renda bruta na declaração, conforme prevê o art. 76 do vigente Regulamento, aprovado pelo Decreto n. 85.450, de 4 de dezembro de 1980 e neste sentido, este incentivo é mesmo universal.

XXXVI – Assim, no mais completo, atualizado e insuperável compêndio didático da literatura jurídico-tributária mundial que conhecemos, que é o *Steuerrecht* – Ein systematischer Grundriss, do Catedrático de Colônia, Klaus Tipke, cuja décima edição de 1985 dele acabamos de receber, é relevante para o caso o seguinte trecho, que assim também traduzimos:

> "B) *Direito de dedução das doações*.
> Doações para finalidades filantrópicas, religiosas, científicas e de utilidade pública."

"O § 10, B, I, da Lei do Imposto de Renda da pessoa física visa fomentar o altruísmo do particular. Contribuintes que doam espontânea e desinteressadamente uma parte de sua renda para o fomento de tarefas ligadas ao bem comum, diminuindo desta forma a sua capacidade contributiva, não devem ser obrigados a pagar impostos sobre a parcela doada de sua renda; pois sua doação já serve a uma tarefa que, de outra forma, deveria ser realizada pelo Estado ou por um outro titular da Administração Pública. Também o Estado tem nisso as suas vantagens." (Op. cit., p. 545, edição Dr. Otto Schmidt, Köln).

XXXVII – Finalmente, e como chave de ouro produzida na oficina da Suprema Corte de Justiça de nosso País, para chavear a bocarra insaciável do voraz Leão e eliminar suas garras que estavam querendo rasgar a Constituição da República, temos o recente, *unânime* e definitivo acórdão que reconheceu, decidiu e proclamou, com os efeitos da *coisa soberanamente julgada* em nome da Fundação de Assistência Social "Sinhá Junqueira", com estes termos:

> "RE 100.437-I-SP – Rel. Min. Rafael Mayer. Recte. Fundação de Assistência Social 'Sinhá Junqueira'. (Advs. Cláudio Penna Lacombe e outros). Recda. União Federal.
> Decisão: Conheceu-se do recurso e se lhe deu provimento. Decisão *unânime*. Falou, pelo Recte., Dr. Cláudio Penna Lacombe. 1ª. Turma, 15.6.84.
> Ementa: Imunidade tributária, Instituição de Assistência Social. Art. 31, V, *b*, da CF/1946. Imposto de renda. Coisa julgada.
> 1. O melhor entendimento é o de que a imunidade tributária conferida pelo art. 31, V, *b* da Constituição de 1946 às instituições de educação e assistência social, era compreensiva do imposto de renda e estava condicionada tão somente à aplicação de seus rendimentos, no País, e para os fins institucionais,

2. A coisa julgada, *declaratória da imunidade* não tem eficácia restrita ao exercício financeiro, nos termos da Súmula 239, não sendo afetada por fato posterior impertinente aos pressupostos do instituto.
3. Recurso extraordinário conhecido e provido." (Publicada no *DJ* de 19.06.1984. Ementário n. 1.342-7. Presentes Ministros Soares Muñoz, Presidente, Rafael Mayer, Relator, Néri da Silveira, Alfredo Buzaid e Oscar Corrêa)

XXXVIII – Observe-se bem que este acórdão, embora examinando questão de cobrança executiva de imposto de renda, como premissa da decisão no processo em que foi *prequestionado o instituto constitucional da Imunidade contra o Imposto*, pro feriu seu veredicto sobre o tema da exclusão do próprio poder impositivo dos legisladores ordinários e ainda sobre o tema da maior relevância sobre os efeitos subjetivos, objetivos e temporais da *coisa julgada* em matéria de impostos periódicos e instantâneos, abrangendo a própria relação jurídico-tributária material e formal.

Em outros termos, o que foi prequestionado e decidido foi o alcance dessa *imunidade* constitucional como absoluta proibição ou vedação da própria *instituição* de qualquer *imposto* e que reconhecida a *imunidade* dentro dos *requisitos* também exaustivamente prequestionados, a Fundação de Assistência Social "Sinhá Junqueira" não só tem *direito adquirido* a essa absoluta imunidade a qualquer imposto, mas este seu direito em face de toda a cognição e dos efeitos ou carga declaratória do aresto, passou à categoria de *direito reconhecido, autorizado* pelo provimento do comando judicial que já atingiu a coisa soberanamente julgada.

XXXIX – Portanto, sem sombra de dúvida, desde os autos de infração ou procedimentos administrativos de lançamentos "ex officio" (art. 142 do CTN), como todos os atos administrativos fiscais, inscrições de dívidas e demais procedimentos administrativos fiscais e judiciais, tendentes à cobrança de ICM, multas, juros, correções monetárias, percentagens, adicionais etc., são manifestamente *indevidos*, não só por eivados do máximo vício das suas inconstitucionalidades, como violadores da própria coisa já soberanamente julgada pelo Pretório Excelso. E, ainda, contra a natureza das coisas. Configuram medidas de barbarismo confiscatório. Mais do que *atos anuláveis*, pois, são todos *atos absolutamente nulos*, por *inconstitucionais*.

Este é o nosso parecer, s.m.j.[2]

São Paulo, 21 de outubro de 1985.

---

[2] Este parecer foi lido por seu autor perante a *Mesa Semanal de Debates* do IBDT/USP, discutido e aprovado pela unanimidade de 36 juristas especializados em Direito Tributário presentes, conforme ata da 470ª reunião, realizada de 8 às 10h do dia 24 de outubro de 1985 no Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

Constituição no País da Epidemia das Normas

A Mesa Semanal de Debates do Instituto Brasileiro de Direito Tributário da Universidade de São Paulo alcança sua quingentésima (500a.) reunião de estudos.

Elas continuarão a ser realizadas às quintas-feiras na Faculdade de Direito do Largo São Francisco, cada uma sempre com a duração de duas horas matinais (das 8h às 10h).

Os estudos escritos e selecionados como de interesse geral vêm sendo publicados em volumes da coletânea *Direito Tributário Atual*. Estes volumes são remetidos aos associados do Brasil e do exterior, como também distribuídos às livrarias.

Esta Mesa é um simpósio permanente, idealizado para estudar em equipe a evolução cientifica da tributarística dentro do universo, da unidade e da estabilidade dos princípios fundamentais do direito e, sobretudo, dentro do Direito Tributário Comparado acompanhar, com espírito crítico valorativo, as inovações da doutrina, da legislação e da jurisprudência brasileiras.

Observe-se bem que, para esta atividade, a Mesa reúne voluntariamente, dentro da tradicional Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, os mais qualificados, estudiosos e experientes tributaristas, pois são professores de várias universidades, magistrados, procuradores fiscais, altos funcionários das fazendas públicas, causídicos especializados, advogados de empresa e assessores ou orientadores tributários, com a presença dos mestrandos e doutorandos da área de Direito Tributário Comparado do Curso de Pós-graduação.

Estranhamente, mais difícil do que estudar os princípios fundamentais e estáveis dos sistemas tributários dos demais países cultos, tem sido acompanhar a velocidade das inovações, marchas e contramarchas da legislação interna do Brasil. Eis uma triste constatação dos estudiosos desta Mesa que já durante mil horas não conseguem tempo cronológico para o estudo, meditação e conhecimento sistematizado da legislação de seu próprio país!

O que vem acontecendo com as legislações federal, estaduais e municipais do Brasil?

Os governos desta continental Federação cada vez mais pensam que governar consiste apenas e tão só expedir, todos os dias, senão todas as horas, *normas* de toda e qualquer hierarquia, até com efeitos retroativos, de tal sorte que não podem os estudiosos, e menos ainda os obrigados, ter tempo material para conhecer seus termos e muito menos compreender seus conteúdos.

Pior ainda do que esse massacre do tempo do relógio, vem sendo a destruição da hierarquia vertical das Leis. Perante tal desestrutura não só ficam perplexos os intérpretes, mas, sobretudo, as próprias autoridades, tanto as autoras como as incumbidas da fiscalização e da aplicação dessas *normas* excessivas, conflitantes ou incongruentes.

Ninguém pode mais saber, dentro da legislação interna, quais as normas vigentes, válidas ou eficazes porque elas, intrínseca e extrinsecamente, se atropelam.

Quando o genial Mestre europeu Tullio Ascarelli aportou ao Brasil com sua bagagem de cultura e experiência e começou o estudo da legislação brasileira, não posso me esquecer quanto, dentro de nosso escritório comum, se espantava com o jorro de *normas* e nos dizia que nunca vira um país substituir tanto a função de governar pela de "decretar", como se as *normas* tivessem a virtude miraculosa de, por si só, resolver tudo.

Na verdade, o que mais vem impedindo o desenvolvimento do Brasil é a exacerbação de atribuições "legiferantes" a centenas de órgãos de toda e qualquer hierarquia, enquanto os Poderes Legislativos se omitem ou, pior ainda, vão delegando competências ou placitando inconstitucionalidades e ilegalidades.

Quer o leitor comprovação experimental de que esses jorros e instabilidade são uma das causas mais deletérias e impeditivas do ensino, do progresso cientifico e, sobretudo, da produtividade da nação? Uma comprovação paciente, reiteradamente captada dentro do tempo calendário e do melhor do tempo intencional que e o dedicado ao desenvolvimento do conhecer – do estudo e do aprendizado?

Se achar que mil dessas horas são suficientes para comprovar este sentir e sofrer de todos os brasileiros que tentam produzir, aqui estão, como se diz no direito anglo-saxão, as *evidências* ou certezas manifestas:

> "As quinhentas reuniões semanais desses estudos voluntários já consumiram a maior parte dessas mil horas para tomar conhecimento de milhares de *normas* de toda espécie, tão efêmeras que, antes de seu estudo e compreensão, já estão modificadas, contraditadas ou atropeladamente revogadas."

A compulsão do tempo é tal, que a Mesa se vê sempre na contingência de ler e debater com os textos provisórios da imprensa diária. Ao aguardar as publicações nos diários oficiais para poder, com segurança, apreciar sua forma e conteúdo perante o contexto legal, a imprensa já noticia republicações retificativas e/ou novas normas e alterações.

Assim, antes de os próprios obrigados diretos terem tomado conhecimento oficial de tais normas, elas já estão modificadas ou abaladas em suas futuras eficácias.

Se nem os especialistas, intérpretes, assessores ou aplicadores conseguem tomar conhecimento e alcançar o sentido e conteúdo de tão velozes quanto efêmeras normas, que se sucedem como as quedas das cataratas, qual será a situação dos diretamente obrigados e submetidos a penalidades?

Ninguém pode ser obrigado ao impossível, e esta avalancha não pode ser conceituada como "legislação" cumprível ou executável.

Dentre as características fundamentais da Lei ou Norma como proposição jurídica, estão a simplicidade, a praticabilidade e a estabilidade.

Como acentua o grande Mestre Georges Ripert, "é necessário que o legislador dê o bom exemplo". "Que a *simplicidade* e a *estabilidade* das leis fiscais introduzam uma ordem que, finalmente, se imponha ao respeito de todos. Se a regra fiscal revestir todos os caracteres da lei, terá direito ao apoio que a Moral traz à organização social."

Entretanto tal situação advinda das várias ditaduras continua se agravando todos os dias em nosso país. Ao invés de ser freado ou estancado esse jorro, ele não sé vem sendo acelerado, mas ainda multiplicadas as espécies de normas que agora já são Constituição, emenda constitucional, lei complementar, lei delegada, decreto legislativo, decreto-lei, decreto, portaria, circular, ordem de serviço, ato normativo, parecer normativo, ato declaratório normativo, instrução normativa, telegrama, telex etc., como geometricamente multiplicado o número de órgãos e de funcionários emissores desses atos.

Agravando ainda essa já caótica situação, o governo vem fabricando os chamados "pacotes" de decretos-leis para que os legisladores não disponham de tempo para estudá-los conscientemente e por simples decorrência de tempo escasso se considerem aprovados. Para os obrigados e sujeitos a penalidades dentro desse descomunal atoleiro, mais do que a imoralidade a que se refere Ripert, constitui irrisão, senão *tortura*.

Quase ninguém tem mais coragem de contestar tantas normas ou lutar pelo seu direito que também é o da sociedade. Primeiro porque não chega a tomar ciência e muito menos consciência de seus direitos, dentro dessa mutabi1idade; segundo porque os órgãos administrativos e o poder judiciário já estão abarrotados, e a demora do processo, as despesas e o desperdício de tempo se tornam crucificantes. Enfim porque essa instabilidade legiferante é muitas vezes retroativa ou de contramarcha, retirando dos lesados tanto a confiança como a possibilidade de êxito, especialmente do ponto de vista econômico ou financeiro, porque a maioria das vitórias se transforma na de Pirro.

Ao invés de lealmente constatarem e reconhecerem esse quadro, muitos dos autores ou defensores de tais *normas* se aproveitam para proclamar que tais atos não seriam ilegítimos ou ilegais, porque poucos reclamaram ou contra eles se defenderam! Eis mais uma irrisão.

Diante de tal situação só resta, sociologicamente, ao povo contribuinte, a repulsa coletiva e unânime que vem expressando nos apodos de "pacotes" e cada vez mais contundentes com os de "entulhos" e finalmente "embrulhos" para significar que, ao invés de legislações, passamos a ter nesses conteúdos "imbróglios", em cuja aparência formal de normas os lesados vão sendo inapelavelmente "embrulhados".

As irrisões não param aí.

Logo que são expedidos os tais pacotes elaborados "intramuros" e lançados de surpresa, antes que possam ser lidos, seus próprios autores que dispõem ainda das republicações com inovações e novas alterações, antevendo as impossibilidades ou impraticabilidades por parte dos obrigados (pessoas físicas ou jurídicas) ameaçam a todos os cidadãos contribuintes, em entrevistas públicas, soltar nessa

arena o Leão do Imposto de Renda rever ou cortar créditos e lavrar autos de infração.

Em que país estamos? O que somos cada um e todos como jurisdicionados e submetidos a esta "legiferação" do Brasil?

Quando o Pequeno Príncipe questionou o rei absoluto do planetóide 325 se ele teria competência para reduzir o tempo necessário ao pôr do sol, e observou que o monarca capciosamente consultava o calendário; evolou-se daquela jurisdição, não aceitando ministério nem embaixada, onde o *tempo* seria encurtado por engodo.

Tércio Sampaio Ferraz Jr. em artigo publicado na *Folha de S.Paulo* de 12/08/1986, pág. 3, sob o titulo "A dra. Alice no país da lei, ora a lei", com seu domínio tópico da concreção jurídica demonstra, filosófica, cientifica e artisticamente que estamos vivendo ou convivendo dentro do "país da lei, ora a lei", num eterno *pesadelo*.

O *Estado de S.Paulo* de 19/08/1986, à pág. 3, também denuncia aos brasileiros, com a responsabi1idade, peso e relevância de seus editoriais e capacidade crítico valorativa de seu autor, sob o titulo "Sinal de alerta!", essa solerte desestabilização jurídica que, cada vez mais está destruindo a legislação do Brasil, a hierarquia vertical das leis e a divisão e independência dos poderes.

As Leis e demais atos *normativos* não são, nem podem ser, panaceia e muito menos jorradas ou modificadas a jato.

Ao invés de termos legislação como um sistema orgânico ou harmônico de normas simples, transparentes e cumpríveis ou executáveis, estamos dentro de uma verdadeira parafernália.

Antes de exigir o impossível ou impraticável, os governos federal, estaduais e municipais precisam se convencer de que esta desenfreia da mania de expedir, incessante e velozmente, atos normativos de toda espécie, não é só causa de todo esse sufoco, mas está destruindo a *ordem* e acarretando a estagnação do *progresso* deste país continental.

Nem agora, nem nunca, adiantará a Constituição da República estatuir princípios básicos da orgânica deste Estado, dos direitos humanos de que "todo o poder emana do povo e em seu nome é exercido", "dos direitos e garantias individuais", "da ordem econômica e social" dentro da qual proclama assegurar a "liberdade de iniciativa", a "valorização do trabalho como condição da dignidade humana" e tantos outros, se os governantes e funcionários, por meio do jato e mutabilidade de normas de toda espécie continuarem a não dar tempo aos jurisdicionados, para entenderem e poderem cumprir normas *autênticas* e estáveis.

As Leis e atos normativos não podem ser feitos de afogadilho, intramuros e exclusivamente por leigos da Ciência e da Técnica do Direito.

Em face da estrutura tridimensional do Direito (*fato-norma-valor*), evidentemente todos devem colaborar nas informações e esclarecimentos das *relações fáticas* (dados), mas a elaboração da *norma* assim como a *valoração* jurídica prévia ou posterior são atribuições, deveres e encargos dos jurisperitos ou juristas que, para

isso, passam suas vidas estudando a Ciência do Direito e se habilitando na Técnica Jurídica. Daqueles que, além de terem conquistado títulos, tenham comprovado sua idoneidade e saber no exercício dessa profissão regulamentada.

Por mais inteligente que possa ser alguém, se não aprendeu a dirigir aviões, será um inconsciente ou louco se, não tendo essa integral "habilitação", levantar aeronaves. Fatalmente conduzirá seus passageiros ao desastre.

A Lei ou norma é ato da maior responsabi1idade de quem a elabora e da mais ampla ou geral consequência para a sociedade. Como já acentuara Santo Tomás de Aquino em *Suma*, volume das Leis, o legislador julga em geral e para o futuro; enquanto o juiz julga cada caso e para o presente.

Se para ter competência específica para julgar cada caso particular e presente, são exigidos todos os requisitos formais e habilitação jurídica do juiz togado, como se pode, no Brasil, virem sendo postos à margem os Poderes Legislativos, os jurisperitos e sem o seu concurso serem expedidas tantas, injurídicas e contraditórias *normas* elaboradas por curiosos ou leigos, apenas porque estejam estes investidos de poderes executivos ou administrativos?

Não estamos contestando esse estado de coisas sem fundamento, sem vivência ou sem longa e persistente experimentação. Há muitos anos vimos acompanhando essa orgia "decretativa" e a apreciando na prática, como cidadão, advogado, julgador, assessor jurídico, professor de Direito, secretário de Estado de negócios jurídicos e, muito especialmente, nestas mil horas, na Mesa de Debates, ao lado de tantos qualificados e habilitados concidadãos. Tais desenfreadas "decretações" e modificações, não são por si só *desperdícios*, mas uma moléstia que vem impedindo o *trabalho produtivo* de toda a coletividade do Brasil. Esta tem ficado em suspense, na expectativa de modificações do que acabou de ser inovado ou modificado e que não teve tempo sequer de ler, tomar conhecimento e muito me nos saber ou compreender para poder cumprir.

Nunca neste nosso país, os governos tiveram sequer a preocupação de fazer um levantamento para apurar os danos e prejuízos que cada alteração errônea – falso experimento em cobaias – acarreta para os obrigados e para a nação. O que mais falta é a participação da sociedade, por seus representantes eleitos, nas sedes decisórias do poder, para a maior prudência no exercício deste.

Desenvolvimento pressupõe planejamento, praticabilidade e *estabilidade*. Norma de *conduta social*, seja Constituição ou o mais inferior dos atos normatizantes, são comandos para alcançar objetivos previamente valorados, julgados e autorizados, isto é, *conclusivamente* atingirem os fins necessários e suficientes. São atos sérios, de muita responsabilidade por suas consequências sociais. Não podem ser elaborados e emitidos por quaisquer órgãos ou autoridades. Exigem não só habilitação prévia ou comprovada capacidade científico-técnico-legislativa ínsita na competência formal e privativa dos Parlamentos. Até o *decreto* autêntico, de competência monocrática do Presidente da República, tem a natureza de ato declaratório da lei, e sua normatividade é apenas secundária ou de regulamentação do *conteúdo e polaridade normativos da lei*, tanto assim que a Constituição Federal estatui e delimita o alcance do *decreto*, nestes termos:

> '"Art. 81 Compete privativamente ao Presidente da República:
> III – sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, *expedir decretos e regulamentos para a sua fiel execução*;"

Portanto, a estatuição de *normas* criando, alterando ou extinguindo direitos e obrigações é função tópica e privativa dos Poderes Legislativos. Não dos Poderes Executivos e muito menos dos multifários órgãos administrativos que, sem competência e sem efetiva responsabilização, vêm, todos os dias e todas as horas, expedindo, com usurpação de poderes legislativos, tantos e tão pretensos atos de criação, modificação ou extinção de direitos e obrigações, cujos órgãos ou funcionários chegam a qualificá-los, nominativamente, de "normativos", neles incluindo até sanções!

Se para impor o cumprimento de obrigações são ilegítimos a violência, a força bruta ou o excesso de poder, são ridículas as ameaças destes dentro do Estado de direito. Tanto mais o serão quanto coatores de atos ilegais, expedidos a jatos intermitentes e supressivos do tempo.

Todos esses "legiferadores" até hoje não tomaram "ciência" e muito menos "consciência" do que se encontra estatuído "erga omnes" na Constituição da República:

> "Art. 153 ...
> § 29 *Ninguém* será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de Lei."

Se essa desobediência ou vício constitucional, como verdadeira *mania* ou *moléstia contagiosa* inoculada pelas ditaduras e disseminada na expressão "lei, ora a lei" não for extirpada, nem mesmo adiantará a tão ansiosamente esperada Nova Constituição.

Os brasileiros continuarão sob o jugo dos autores desse cataclismo de "normas" velozes, efêmeras ou diabólicas que, *no espaço do Brasil*, vêm suprimindo *o tempo cronológico e o tempo intencional* que Deus deu ao ser humano para que este, dotado de inteligência, também os previsse nas *leis humanas,* como estão ínsitos nas Leis de Deus.

A supressão do tempo calendário e do tempo de reflexão, das Leis do Brasil, não pode haver dúvida, são artimanhas do demônio mais danosas do que as contratadas com o Fausto de Goethe. A Fausto dava mais tempo de vida para tentar tirar-lhe o tempo intencional ou de reflexão e levá-lo para o inferno, o que não conseguiu (vide págs. 529/541 do vol. 3, *Direito Tributário Atual*). Ao passo que das Leis e Normas do Brasil vem suprimindo ambos e infernizando, aqui mesmo, a vida de todos os brasileiros. Neste *pesadelo* só está faltando reaparecer Mefistófeles para concluir a *danação* do povo brasileiro: "Constituição, ora a Constituição – não acreditem nisso, ela é obra de fé, de ordem, de solidariedade, de direito, de justiça e demais coisas incutidas por Deus na humanidade. Sigam o meu lema que é o caos".

Se esses diabólicos ou cancerosos vícios não forem extirpados, nunca viremos a ter, em nosso País, autêntica, estável, respeitável, cumprível ou executável *Legislação, fiel* à Constituição.

Se antes de ser substituída a vigente Constituição, arauto do Poder Executivo se permitiu apodá-la "moribunda"; será que os futuros constituintes não perceberão que a viabilidade e supremacia da nascitura está precisamente em ser imunizada contra essa epidemia, essa alucinante mania "legiferante" do Poder Executivo e dos seus multiformes órgãos administrativos?

Ninguém pode mais duvidar, em nosso país, de que, fora os "golpes de Estado" e até como uma das causas destes, foram e continuam a ser os indigitados, atípicos e inumeráveis "atos normativos" inoculados, sorrateira e diariamente na ordem jurídica do Brasil, as principais causas *eutanásicas* da ineficiência e da morte das Constituições.

Oxalá a estrutura da *Nova Constituição*, como a dos autênticos Estados de direito democrático, consiga essa tranquilidade, para a ordem e o progresso do Brasil.

PARTE IV

O Código Tributário Nacional, a obrigação tributária e o fato gerador

As Fontes do Direito Tributário[1]

A palavra fonte que etimologicamente significa nascente, por extensão veio também significar origem, causa, princípio. Assim, "fontes do Direito Tributário", são, na ordem real, o conjunto de *fatos*, e, na ordem ideal, o conjunto de *atos*, que dão nascimento ao Direito Tributário. Daí temos a divisão das fontes do Direito em *fontes reais e fontes formais*.

As *fontes reais* se constituem dos *suportes* fáticos das imposições tributárias; é a subjacência sobre que incide a tributação, afinal a própria riqueza ou complexo dos bens *enquanto relacionados com as pessoas e discriminados na lei tributária* (patrimônios, rendas, transferências). Terão muita importância quando chegarmos ao exame dos *fatos geradores dos tributos* também denominados em doutrina "pressupostos de fato da incidência" ou ainda "fatos imponíveis".

Passemos agora a apontar aos senhores o que constitui as *fontes formais* do Direito Tributário, isto é, o conjunto das normas que compõem esse ramo do Direito, ou seja, a dogmática do Direito Tributário.

É fácil mostrar a importância do conhecimento das fontes, pois é sabido que o trabalho do jurista desdobra-se em três operações:

1) Averiguar o estado de fato que é objeto da dúvida ou controvérsia (*fontes reais*);
2) Determinar a norma jurídica aplicável (*fontes formais*);
3) Pronunciar o resultado jurídico que deriva da subsunção do estado de fato aos princípios jurídicos.

Vamos começar pelos princípios mais gerais até chegarmos aos detalhes de toda a "fiscalidade" a fim de podermos traçar para os senhores as diretrizes do *quadro da legalidade fiscal*; vejam bem, pois, que as fontes formais do Direito Tributário nada mais são que o quadro dos dispositivos jurídicos que disciplinam a tributação.

Em um primeiro plano, como cúpula, vamos encontrar os chamados "princípios constitucionais da tributação" (os que quiserem um estudo mais amplo, poderão ler com proveito o livro do Professor Baleeiro, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*) e então temos:

1) A *Constituição* – Ato do *Poder Constituinte* cuja parte tributária vem não só estabelecendo competência legislativa e traçando os limites fiscais, mas também fazendo a distribuição entre os vários Fiscos – federal, estaduais e municipais – dos diferentes tributos, em harmonia com as próprias atribuições de encargos e competências e, ainda, para o próprio campo descoberto, isto é, com referência a

[1] Preleção no Curso de Bacharelado da Faculdade Paulista de Direito.

tributos novos que possam ser criados, dispondo as regras dessa eventual partilha e a precedência de competências. Percorrendo a Constituição podemos constatar então que o art. 5º, inciso XV, "b", dá competência à União para "legislar sobre normas gerais de direito financeiro"; o art. 15, incisos e parágrafos, discriminando os impostos que cabem privativamente ao Fisco federal; o art. 16, dando competência à União para legislar sobre os impostos chamados estaduais que devem ser cobrados pelos Territórios; o art. 17, prevendo a uniformidade dos tributos federais em todo território brasileiro, é o chamado princípio de neutralidade da União em relação às unidades da Federação; o art. 19, incisos e parágrafos, especificando os tributos que cabem privativamente aos Estados e nesses parágrafos e no art. 20 traçando certas normas gerais sobre essas mesmas imposições estaduais; o art. 21 permitindo que apenas a União e os Estados possam decretar outros tributos (além dos de competência privativa), mas que o federal excluirá o estadual idêntico. Esses impostos serão arrecadados pelos Estados, que terão de entregar 20% à União e 40% aos Municípios em cuja jurisdição seja arrecadado; o art. 27 vedando limitações tributárias ao tráfego, excetuando as taxas, inclusive o pedágio; o art. 29 e seus incisos enumerando os impostos que cabem privativamente aos Municípios; o art. 30, incisos I e II, autorizando os Fiscos a cobrarem contribuição de melhoria, e taxas e no parágrafo único traçando princípio específico para a imposição e cobrança da contribuição de melhoria; o art. 31, inciso V, "a", "b" e "c", instituindo imunidades tributárias aos bens, rendas e serviços públicos templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação, e de assistência, social, papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; tendo o art. 17 já estabelecido o princípio da uniformidade dos tributos federais, no art. 32 proíbe que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estabeleçam diferença tributária entre bens, em razão da procedência; esse princípio visa impedir a chamada guerra econômica que os Estados ou Municípios poderiam um fazer ao outro; o art. 65, incisos I e II, dando competência ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, para "votar o orçamento" e "*votar os tributos* próprios da União e regular a arrecadação". Esse dispositivo particular aos tributos federais está em perfeita harmonia com o princípio do art. 141, § 34, que estabelece entre os direitos e garantias individuais os chamados *princípios de legalidade* e de *anualidade do tributo*, que reza: "nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto, lançada por motivo de guerra"; o art. 202, que estabelece o chamado princípio da capacidade contributiva, pelo qual os tributos devem ser proporcionados à situação econômica do contribuinte, e para isso, sempre que possível, deverão ter o caráter pessoal; obediente a esses princípios o art. 15, § 1º, isenta do imposto de consumo o mínimo para habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica como também o art. 19, inciso IV, manda a lei isentar do imposto de vendas e consignações o pequeno produtor e o § 1º desse mesmo artigo veda que incida imposto territorial sobre pequenos sítios cultivados pelo próprio proprietário que

não possua outro imóvel. Além desses princípios constitucionais da tributação, expressamente enunciados, há ainda outros implícitos, ou deduzíveis dos preceitos constitucionais, como, por exemplo, o da proibição de tributos com efeitos confiscatórios ou cuja excessividade possa impedir o exercício de atividade lícita, pois ao contrário a Constituição garante o direito de propriedade (art. 141, § 16) e nem a título de pena admite o confisco (art. 141, § 31) e de outro lado o imposto que aniquilasse a atividade lícita esbarraria no art. 145, que garante a liberdade de iniciativa e seu parágrafo único que assegura o trabalho e o declara mesmo obrigação social.

De todos os princípios constitucionais da tributação, um se sobreleva neste momento em que estamos falando das fontes formais do Direito Tributário. É o princípio da legalidade do tributo (art. 141, § 34), e então, vamos ver, que abaixo da Constituição temos:

2) A *Lei* – Ato do *Poder legislativo* que é a fonte originária do tributo, caracterizando a obrigação tributária como obrigação "ex lege". As obrigações que derivam de atos voluntários, de manifestação de vontade das partes, são as obrigações "ex voluntate". A obrigação tributária não deriva da vontade das partes, mas sim da expressa disposição da lei, por isso é uma obrigação "ex lege". É muito importante verificar desde logo que legitimamente só existe como fonte primária do tributo a lei, porque isso condiciona a solução de muitos problemas. É em razão dessa sua natureza que não pode, por exemplo, uma autoridade administrativa exigir um tributo mediante uma simples circular, uma ordem, um ato discricionário, porque o tributo só é legítimo quando criado por lei. Também por isso mesmo não tem valor uma confissão de dívida de tributo ou uma declaração errônea do contribuinte, se, face à lei, o tributo não é devido. Aí está a natureza da obrigação tributária, ou como diz Pugliese (*La prova nel processo tributário*, p. 97): "a obrigação tributária é uma obrigação de estrito direito público, absolutamente indisponível quer por parte da administração, como por parte do contribuinte, não compromissível nem transigível. O vínculo obrigatório não pode surgir se não existe uma norma de lei que determine o seu nascimento, em relação a um determinado fato jurídico, ao qual a lei atribua a eficácia de fazer surgir uma obrigação tributária. Portanto se se pode admitir que em direito privado tenha eficácia uma confissão determinada por um erro de direito, não se pode absolutamente admitir em Direito Tributário que uma obrigação possa surgir sem uma norma positiva de lei que a crie, sem uma causa jurídica que a justifique, em virtude de uma simples declaração, voluntária ou involutária, de um indivíduo. Se um poder imposicional *não existe*, a errônea declaração do contribuinte *não pode criá-lo*, nem o caráter *objetivo* da ilegitimidade do ato administrativo pode mudar pela errônea declaração do contribuinte."

A lei, pois, constitui a verdadeira e única fonte originária da obrigação tributária.

Além de conhecer os princípios constitucionais de tributação, deverá portanto o jurista conhecer o texto da lei tributária, pois a lei traça as normas gerais da própria incidência fiscal.

Na categoria das leis estão também os *tratados internacionais* sobre tributação, porquanto de acordo com a Constituição (art. 66, inciso I) somente depois de aprovado pelo Poder Legislativo poderá vigorar no território nacional.

Uma vez criado o tributo, entretanto, vamos deparar com um extenso panorama de disposições, todas elas girando em torno da fonte principal e úteis à própria configuração ou compreensão das incidências ou isenções instituídas. Notem bem que a precedência da lei, no caso, não é somente hierárquica, é também cronológica. Todas essas disposições que vamos ver surgem e se colocam ao lado da Constituição e da lei, para com elas comporem o que se chama de Direito Positivo, e, assim, temos como fontes complementares:

3) *Decretos regulamentadores* – são atos baixados pelo *Poder Executivo* a fim de dar execução às leis instituidoras dos tributos. A lei, geralmente, estabelece os princípios, as normas mais gerais e os regulamentos especificam os detalhes, não podendo, entretanto, nessa especificação, as disposições do decreto jamais ultrapassarem os comandos da lei. Qualquer excesso do decreto em relação à lei constituirá um vício que pode ser submetido a controle jurisdicional, vício esse denominado de *ilegalidade*. A própria lei em nosso regime também está submetida aos comandos mais gerais da Constituição e qualquer excesso da lei em relação à Constituição também pode provocar o controle jurisdicional por arguição de inconstitucionalidade. Como o decreto está submetido à lei, pode acontecer mesmo que ele, ao ultrapassar os preceitos da lei, também venha atingir limites constitucionais. Nesse caso o decreto terá vício de ilegalidade e de inconstitucionalidade.

Ainda devemos ressaltar a importância do decreto regulamentador da lei quanto à vigência da própria obrigação instituída pela lei. Toda vez que a disposição da lei dependa de regulamento, ela somente poderá começar a vigorar a partir da regulamentação.

Os textos mais manuseados são exatamente os dos regulamentos, porque, tendo obedecido à Constituição e à Lei, o decreto regulamentador especifica detalhadamente e assim vamos, uma vez feito o exame de constitucionalidade e de legalidade do regulamento, encontrar a especificação dos direitos e obrigações fiscais ou tributárias nesses regulamentos. Assim, temos, para os tributos federais:

- O *Imposto de Importação ou Aduaneiro*, regulamentado pelo Decreto n. 25.474, de 10 de setembro de 1948 e alterações, cujo regulamento é denominado "Tarifa das Alfândegas";
- O *Imposto de Consumo* está regulamentado pelo Decreto n. 26.149, de 5 de janeiro de 1949 e alterações, denominado "Consolidação das Leis do Imposto de Consumo";
- O *Imposto único sobre lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza* está regulado pela Lei n. 1.749, de 28 de novembro de 1952, que estabeleceu: para os produtos importados a cobrança se fará na forma de direitos aduaneiros; para os produzidos no país, sob a forma de imposto de consumo e assim se deverá obedecer como regulamento: a tarifa aduaneira para os de procedência estrangeira e a regulamentação do imposto de consumo para os nacionais (art. 2º da lei);

- O *Imposto de Renda*: regulamentado pelo Decreto n. 36.773, de 13 de janeiro de 1955;
- O *Imposto sobre Transferência de Fundos para o Exterior ou Imposto sobre as Operações de Câmbio* está regulado pela Lei n. 156, de 27 de novembro de 1947, com as alterações da Lei n. 1.433, de 15 de setembro de 1951;
- O *Imposto do Selo*, regulamentado pelo Decreto n. 32.392, de 9 de março de 1953, e alterações, constituindo a "Consolidação das Leis do Imposto do Selo".

Além desses que estão discriminados nos itens I a VI do art. 19 da Constituição, há ainda outros impostos de menor relevância, cobrados pela União, dentro do campo da chamada competência concorrente (art. 21 da Constituição).

Quanto aos Estados, vamos verificar que cada qual tem seus regulamentos.

No Estado de São Paulo toda a regulamentação dos impostos e taxas estaduais está contida no chamado *Código de Impostos e Taxas*, aprovado pelo Decreto estadual n. 22.022, de 31 de janeiro de 1953, o que sobremodo facilita a verificação, pois num só volume tem-se toda a regulamentação estadual.

Igualmente os municípios têm sua regulamentação própria.

O de São Paulo conta atualmente com toda sua regulamentação fiscal compilada também na "Consolidação e Regulamentação dos Dispositivos Legais referentes a Tributos Municipais" aprovada pelo Decreto municipal n. 1.436, de 27 de setembro de 1951.

A seguir, temos ainda como fonte complementar:

4) A *Jurisprudência* – Por jurisprudência se entende o conjunto das soluções dadas pelo *Poder Judiciário* às questões de direito, porém, especificamente em cada caso somente se pode caracterizar como jurisprudência a solução reiterada no mesmo sentido, isto é, a solução uniforme. É preciso, porém, salientar a diferença entre a jurisprudência e os dispositivos legislados, quanto à compulsoriedade. A solução legislada (constituição, lei, decreto) tem o caráter normativo, isto é, obriga a todos os casos que possam se enquadrar em sua parte dispositiva, enquanto que a jurisprudência vale apenas como precedente, como exemplo de solução. A sentença tem parte dispositiva e sua conclusão é imposta coativamente apenas ao caso submetido a julgamento. Em princípio, um juiz deve decidir de acordo com a jurisprudência; os funcionários fiscais como os contribuintes devem atender à jurisprudência, por que ela retrata a solução judiciária. Entretanto, o não atendimento da jurisprudência, só por si, não constitui uma infração, como por exemplo, se o contribuinte desatende à lei, o funcionário não cumpre a lei ou quando, no caso do juiz, o fato de decidir contra texto de lei gera recursos especiais. Por isso é que se coloca a jurisprudência como fonte depois das disposições legisladas.

5) A *chamada Jurisprudência Administrativa Fiscal* – Especialmente no campo do Direito Tributário, devemos também falar de uma *quase jurisprudência* constituída pelas soluções dos órgãos fiscais de julgamento, órgãos esses da órbita administrativa. Estas soluções que do ponto de vista teórico são colocadas quase a final das fontes, porque o administrativo não decide *conclusivamente*, porque os

seus julgados não produzem, mesmo na espécie, a chamada *coisa julgada*, qualidade que é encontrada na decisão judicial; tem, entretanto, muita importância prática em Direito Tributário, pois toda vez que esses órgãos decidem em última instância administrativa contra o Fisco, praticamente fica estabilizada a decisão, porque pertencendo esses órgãos ao Fisco, não seria possível fosse o Fisco pleitear ao Judiciário a modificação de sua própria orientação.

O alcance dessas soluções toma às vezes maior importância, quando, como acontece no Estado de São Paulo, o Fisco estadual, prestigiando seu Tribunal de Impostos e Taxas, estabeleceu em vários decretos e confirmou no atual de n. 22.022, de 31 de janeiro de 1953, que suas decisões firmam precedentes de observância obrigatória por parte dos funcionários fiscais e repartições subordinadas, desde que não contrariem a jurisprudência do Poder Judiciário (art. 3º).

Outro aspecto importante a observar em relação à natureza dos julgamentos dos órgãos fiscais é que têm eles um certo poder de *equidade* que não se encontra no judiciário onde a controvérsia é examinada mais sob o ponto de vista do chamado "controle de legalidade". Assim, por exemplo, os Conselhos de Contribuinte que julgam a matéria tributária federal, em segunda instância, na órbita administrativa, podem propor ao Ministro da Fazenda aplicação do *princípio de equidade* (art. 19 e parágrafo único do Decreto-lei n. 607, de 10 de agosto de 1938). O Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo pode proferir decisões fundadas na equidade, dependendo de homologação do Secretário da Fazenda, apenas as que não forem unânimes (art. 5º do Decreto estadual n. 22.022, de 31 de janeiro de 1953).

Finalmente, como elemento complementar ainda do Direito Positivo Tributário, temos;

6) *Circulares, Ordens de Serviço e Instruções* – que são atos expedidos pelos órgãos e repartições fiscais dentro da hierarquia administrativa, transmitindo soluções, modos de execução de serviço, e, enfim, traçando orientação em matéria tributária. Esses atos somente obrigam os funcionários, não podendo inovar ou exceder o âmbito constitucional ou legal. Revelam entretanto o ponto de vista da Administração, tendo o contribuinte o direito de invocá-los quando para demonstrar que agiu de acordo com a orientação desses atos, ou, ainda, para se defender contra ato de funcionário que tenha desatendido tais ordens. São assim, também, elemento de controle da ação fiscal.

Todas essas fontes complementares surgem após criado o imposto, e com a legislação constituem o Direito Positivo. Dois outros elementos que podem ser anteriores à própria legislação, contemporâneos ou posteriores, constituindo também subsídio para a compreensão dos próprios dispositivos, são:

7) A *Doutrina do Direito Tributário* – que é a *produção doutores, juristas e estudiosos do direito, constituída* pela elaboração e sistematização de conceitos e configuração de institutos jurídicos da tributação e que vamos encontrar na literatura tributária. É evidente que a doutrina não pode ser considerada fonte criadora da obrigação fiscal, mas elemento para sua compreensão e alcance. Finalmente, temos:

8) *Os usos e costumes* – em matéria de tributação, praticados por *funcionários fiscais e contribuintes*, que constituem mais um elemento de fato do que de direito, em matéria tributária, pois sendo a obrigação tributária "ex lege", em princípio não pode o costume ter oponibilidade, quer ao Fisco como ao contribuinte, no sentido de excluir a obrigação fiscal, ou agravá-la. Entretanto, na *aplicação, especialmente do princípio de equidade*, pelo administrativo, poderá ser invocado quando a favor do contribuinte e com mais procedência se se tratar de um uso que venha sendo praticado pelos próprios agentes tributários. Vejam por aí como o Direito Tributário tem características diferenciais do Direito Privado, até nas fontes, pois, especialmente no Direito Comercial é sabido que os usos e costumes têm grande importância, como fonte, chegando a constituir um *Direito Consuetudinário*, até coligido pelos órgãos ou juntas comerciais, como assentamentos dos usos e costumes da praça, enquanto no Direito Tributário os usos e costumes não podem alterar obrigação, poderão quando muito ser invocados como elemento de fato.

O Poder de fiscalizar. Ilícito Tributário: Direito Tributário Penal (Infrações Fiscais – Sanções Administrativas). Direito Penal Tributário (Delitos Fiscais – Sanções Judiciárias). Classificação das Infrações. Tipos de Sanções Fiscais[1]

O Poder de Fiscalizar

A tendência moderna em matéria de controle fiscal é organizar a mecânica do cumprimento da obrigação tributária sobre base de colaboração entre fisco e contribuinte. Como acentua Trotabas, essa tendência se manifesta,

> – de uma parte, pela presunção de boa-fé em favor do contribuinte que se encontra na instituição dos lançamentos baseados em declarações (e mais ainda, nos chamados autolançamentos);
> – de outra parte, pela criação de órgãos consultivos e julgadores, em matéria fiscal, com a participação de representantes dos contribuintes.

Na aula anterior, ao darmos as espécies de lançamentos, mostramos e exemplificamos que, exatamente tendo em vista o grau de colaboração entre fisco e contribuinte, podíamos dividir os lançamentos em: lançamentos de ofício ou diretos, em que o fisco age por iniciativa própria; lançamentos por declaração, em que o contribuinte é quem presta as informações sobre a ocorrência dos pressupostos de fato da incidência, para que o fisco opere o lançamento; e, finalmente, os autolançamentos, em que o próprio contribuinte diligencia o lançamento.

Quanto à segunda parte, relativa aos órgãos fiscais, iremos ver, em ponto futuro, que, na tela administrativa, as questões fiscais são decididas em primeira instância por chefes de repartições ou por comissões julgadoras compostas exclusivamente de funcionários, mas que, em segunda instância, os julgamentos de questões e de consultas são feitos por órgãos coletivos: conselhos, juntas ou tribunais fiscais paritários, isto é, compostos por membros representantes do fisco e do contribuinte.

Acontece, entretanto, que essa colaboração desejável nem sempre é conseguida, ou mesmo, tendo em vista as próprias dificuldades de conhecimento, interpretação e aplicação das leis e medidas tributárias, torna-se necessária uma certa orientação e controle fiscal. Essa orientação e controle são ainda imprescindíveis em face dos princípios da igualdade tributária que deve haver entre os próprios

---

[1] Aula prelecionada no Curso de Bacharelado. Separata da *Revista dos Tribunais*, Volume 269 – Março de 1958. p. 28 a 35.

contribuintes e da obrigação vinculada que incumbe ao fisco, segundo a qual os lançamentos devem ser exatos e na medida prevista pela lei tributária.

Daí então o poder de fiscalizar que cabe ao fisco, pelo qual deve controlar, não só os lançamentos efetuados, mas descobrir os porventura omitidos ou errados.

A fiscalização tributária é exercício de poder administrativo, que compreende todos os atos de verificação e controle, devendo examinar perante a legislação se os atos fiscalizados guardam conformidade com ela. Os agentes fiscais têm o exercício da primeira parte: a verificação. O agente fiscal, ao apurar qualquer irregularidade, terá que a relatar, isto é, lavrar um auto, representação ou notificação, conforme a hipótese, em que descreverá a falta que presume ter ocorrido e irá então, com base nessa peça, ser iniciado ou revisto um lançamento. É a instauração da instância administrativa, que poderá dar ensejo à discussão.

O poder de fiscalizar decorre do Poder Administrativo e por isso o seu exercício é feito por meio de procedimentos jurídicos semelhantes aos do Direito Administrativo, o que significa, por atos privilegiados: atos de ofício e atos executórios.

O exercício desse poder é ato de ofício, o que quer dizer obrigatório; e as decisões proferidas pelos órgãos fiscais são executórias, privilégio que decorre da natureza dos atos administrativos válidos e terminados.

Mas essa qualidade dos atos administrativos ainda não basta para o controle fiscal. Por isso a lei prevê ainda sanções para tomar esse controle mais eficaz. Assim, pois, vamos ver que, além de resultar da própria lei o poder fiscalizador do cumprimento da legislação tributária, a legislação prevê ainda uma série de penalidades em que incorrerão todos aqueles, contribuintes ou funcionários, que deixarem de cumprir a lei tributária.

Ilícito Tributário: Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário

Em face do princípio de legalidade do tributo, também no instituto do ilícito tributário, e com mais forte razão, é exigido que previamente exista uma disciplina legislativa para que possa ocorrer o ilícito tributário. Igualmente, para aplicação de penalidade, é preciso que a lei tenha previamente estabelecido a sanção. Por isso, no campo repressivo tributário, *mutatis mutandis*, vigem aqueles mesmos princípios de Direito Penal: *Nullum crimem sine lege* e *nulla poena sine lege*.

Um exame dos ilícitos tributários nos dará um amplo quadro em que iremos encontrar desde as simples infrações regulamentares até o crime contra as arcas do Tesouro.

Assim, tendo em vista a própria legislação vigente, podemos verificar que certos ilícitos tributários estão configurados apenas em leis fiscais e são em princípio de apreciação dos órgãos administrativos fiscais. Outros, além de constituírem infração fiscal, incidem também no Direito Penal (Código Penal ou Lei das Contravenções Penais) e, nesse campo, são de competência judiciária. Finalmente, certos ilícitos tributários constituem exclusivamente crimes tributários, e como tal serão apreciados e julgados somente pelo órgão judiciário. Por isso é que certos autores falam mesmo em um Direito Tributário Penal e um Direito Penal

Tributário para distinguir os ilícitos tributários abrangidos e punidos pelo próprio Direito Tributário, dos configurados e sancionados pelo Direito Penal.

Vamos dar três exemplos:

Um indivíduo emite uma nota promissória de Cr$ 100.000,00 sem pagar o selo. É autuado e multado. Terá que pagar o imposto de Cr$ 600,00 previsto na Lei do Selo (Tabela, observação 2, e art. 80 combinado com o art. 76 das Normas Gerais) e mais a multa de Cr$ 6.000,00 (art. 70). É uma infração puramente tributária, com sanção administrativa fiscal. Corre somente um processo que se inicia na tela administrativa e poderá ir ao Judiciário cível.

Um indivíduo falsifica estampilha do imposto de selo federal. Perante a lei fiscal, ficará sujeito à multa de 50 vezes o valor (art. 69). A mesma lei fiscal declara no art. 79: *a imposição das multas cominadas neste decreto-lei não prejudica a ação penal*.

Por sua vez, o Código Penal prevê no art. 293, inciso I, como crime, a falsificação de estampilha, cominando a pena de reclusão de 2 a 8 anos cumulada com a multa de 3 a 10 mil cruzeiros.

Neste caso estamos em face do um ilícito tributário, que constitui cumulativamente infração fiscal e crime tributário. Haverá um processo iniciado na tela administrativa e que poderá ir até o Juízo cível e outro no Juízo criminal, independentes, visando a aspectos diferentes da mesma figura ilícita.

Um funcionário *consciente* de que um imposto é indevido exige seu pagamento. O Código Penal configura esse ato como crime no § 1º do art. 316, cominando a pena de detenção de 6 meses a 2 anos ou multa de 1 a 10 mil cruzeiros.

Neste caso, o ilícito tributário constitui crime só punido pele Código Penal, não incidindo em lei tributária. Só haverá um processo judiciário criminal. (Poderá haver um processo administrativo com relação à situação funcional do agente, mas não um processo tributário.)

Classificação das Infrações Fiscais

Vejamos agora, em face das leis tributárias, quais são as figuras de infrações fiscais, procurando classificá-las:

Como já tivemos ocasião de verificar, ao tratar das obrigações tributárias, temos na relação jurídica tributária primeiramente uma obrigação principal: é aquela cujo conteúdo obrigacional prevê a satisfação do próprio tributo. Girando em torno da principal, vamos encontrar uma série de obrigações acessórias: medidas regulamentares, ou seja, medidas de ordem de procedimento, de forma, que deverão ser obedecidas pelas partes (tanto fisco como contribuinte), a fim de que a obrigação principal seja cumprida na medida e na forma legais.

Daqui temos então as duas grandes classes das infrações fiscais: a infração será *substancial*, quando um dos sujeitos desatender elemento da obrigação principal, em geral a falta ou insuficiência do pagamento de tributo ou o excesso de cobrança; a infração será *formal*, quando um dos sujeitos agir contra a forma prescrita, isto é, contra os requisitos de procedimento, as chamadas formalidades regulamentares.

Feita esta divisão, poderemos verificar ainda que as *infrações substanciais* vão atingir diretamente o *poder de tributar*, enquanto as infrações formais vão atingir diretamente o *poder de regular* (o chamado poder de polícia). As infrações substanciais são punidas de modo a ser também indenizado o tributo não pago, ao passo que as infrações formais acarretam somente uma punição disciplinar.

É princípio fundamental para a punibilidade, o de que nenhuma pena pode ser infligida sem *responsabilidade* do agente. Assim, quer para a ocorrência das infrações regulamentares ou formais, como das substanciais, é preciso que tenha havido responsabilidade por parte do agente e então temos a divisão das infrações, *segundo o grau de responsabilidade*. Essas formas jurídicas da responsabilidade penal são, como os senhores sabem, o *dolo* e a *culpa*, sendo formas de culpa: a negligência, a imprudência e a *imperícia*.

Assim, as infrações fiscais podem ser:

1) *Infrações culposas:* por negligência, imprudência ou impericia, quando o infrator não teve intenção, mas por ela é responsável. Exemplo de infração formal culposa: um comerciante, ao vender um produto sujeito ao imposto de consumo, por meio de seu empregado, emite uma nota fiscal de modelo errado. Ocorrerá uma infração regulamentar, da qual ele é o responsável porque foi praticada por seu empregado e o preponente responde nesse caso pelo ato do preposto, por culpa: foi ele que escolheu o empregado (culpa *in eligendo*), a ele incumbia fiscalizar seu empregado (culpa *in vigilando*). Exemplo de *infração substancial culposa*: o contribuinte obrigado a pagar um imposto o paga erradamente, por erro de cálculo, de interpretação sua etc.

2) *Infrações dolosas*: quando o infrator age deliberadamente contra a lei, com intenção de conseguir o evento. Exemplo de *infração dolosa formal*: o contribuinte emprega um modelo ilegal de nota fiscal e, depois de condenado definitivamente, se obstina no uso do mesmo modelo. Revela deliberação de infringir a formalidade legal. Exemplo de *infração dolosa substancial* – no intuito de impedir a própria fiscalização e sonegar o imposto, um contribuinte oculta mercadorias não seladas.

Como salienta Ernst Blumenstein (*System des Steuerrechts*, trad. it, *Sistema di Diritto Delle Imposte*, p. 303), a ocorrência de uma infração tributária pressupõe no mínimo a *culpabilidade* do agente, o que hoje é incontroverso na moderna literatura tributária. Já foi abandonada a velha ideia de que a infração fiscal era puramente objetiva. Em qualquer hipótese (salvo naturalmente a presunção *juris et de jure*), cabe ao acusado o direito de provar exclusão de culpa. É exatamente com fundamento no principio da boa-fé, e, portanto, pela exclusão de culpa, que não pode o contribuinte ser punido quando agiu baseado em instrução ou informação da autoridade competente. Entre nós, há mesmo textos de lei, farta jurisprudência administrativa e até acórdãos do Supremo Tribunal, nesse sentido.

Assim, por exemplo, diz o Decreto n. 32.392, de 1953 (Lei do Selo): “Não estará sujeito a penalidade o contribuinte que houver pago o impôsto baseado em interpretação fiscal, constante de decisão proferida na *jurisdiç*ão administrativa do seu domicílio, pela respectiva autoridade de primeira instância” (art. 60, pará-

grafo único). Dispositivo também excluindo a responsabilidade por não ocorrer qualquer culpa, temos ainda no art. 195 do Decreto n. 26.149 (imposto de consumo).

Apreciando caso em que uma firma de São Paulo não recolhera imposto de consumo em venda às forças revolucionárias, porque estas não quiseram pagar, e, no entanto, fora autuada a firma, o Supremo Tribunal decidiu que no caso extinguira-se a obrigação, por força maior e, "não era lícito fazer recair o encargo ao coletor dele (o industrial que recolhe) que apenas não o cobrou por não ter sido possível" (Ap. Cív. n. 8.228, *Diário da Justiça*, de 5 de novembro de 1951).

É preciso não confundir com infração a hipótese conhecida como da *economia do imposto* ou mesmo evasão legal (que os norte-americanos chamam de *avoidance*) em que o contribuinte escolhe legalmente as *situações menos onerosas*. Não é pelo fato de se encontrar, às vezes, dois contribuintes exercendo atividade semelhante e pagando um menor imposto que o outro, que fatalmente haverá infração por parte do que paga menos. Às vezes pode estar errado o que vem pagando mais, como poderá ser consequência de má organização. Uma empresa pode ser organizada de forma a evitar excessos de operações tributadas e consequentemente *evitará a ocorrência de fatos geradores* para ela e para a lei, desnecessários, como poderá procurar funcionar por modalidades legais menos tributadas. Assim, por exemplo, conforme a situação econômica de seus acionistas, poderá ser mais suave o imposto de renda sobre os dividendos, consoante sejam ao portador ou nominativas as ações de uma sociedade anônima. São formas legais facultativas. Fica ao contribuinte a faculdade de escolha. Nós chegamos mesmo a ter na revogada legislação do imposto de lucros extraordinários duas formas de tributação expressamente opcionais, à escolha do contribuinte. Hoje a Lei n. 2.862, de 4 de setembro de 1956, que instituiu a tributação adicional sobre a renda das pessoas jurídicas, prevê igualmente, à escolha do contribuinte, três formas de tributação.

Também não deve ser considerada como infração a simples mora de pagamento. No Direito Tributário encontramos comumente a figura da chamada *multa de mora*. O contribuinte incide em multa de mora quando vai pagar o imposto fora do prazo marcado. Incide então em um acréscimo. Essa multa de mora, entretanto, não tem o caráter de punição, mas antes o de indenização pelo atraso do pagamento. Quem está em mora nada mais é que um devedor em atraso. A multa de mora ocorre especialmente nos impostos de lançamento direto e lançamento por declaração, em que o Fisco, tendo concluído o lançamento, remete notificação com prazo para o pagamento. Se o contribuinte não paga no prazo, incorre em um acréscimo, seu ato constitui uma mora e não uma infração, pois, o tributo já está lançado, não há risco fiscal, a falta de pagamento dará, nesse caso, ensejo a execução e não ao auto de infração.

No caso de impostos de autolançamento, quando o contribuinte se tenha manifestado com atraso à repartição pedindo o recolhimento, igualmente incidirá, quando a lei preveja, multa de mora, mas não poderá sofrer penalidade além desse acréscimo, pois o único será o da mora. Exemplo de multa de mora em

lançamento direto temos: no imposto de indústrias e profissões (art. 163, letra "c", do Decreto municipal n. 1.436, de 1951). Exemplo de multa de mora em lançamento por declaração e autolançamento, temos no imposto de renda (parágrafo único do art. 142 e art. 146 do Decreto n. 40.702, de 31 de dezembro de 1956). Exemplo de multa de mora em *autolançamento*, temos no imposto de consumo (Decreto n. 26.149, parágrafo único do art. 200) e no imposto de vendas e consignações (Decreto estadual n. 28.252, de 29 de abril de 1957, § 1º do art. 136). Por não ser a chamada *multa de mora* uma penalidade, não se aplica a ela a questão do dolo ou da culpa, não há necessidade de inquirir o motivo do não pagamento, ela é devida pelo simples fato do não atendimento do prazo, é fatal. Ela só existe não apenas quando prevista na lei tributária, mas somente na medida *prefixada* pela lei. Na multapenalidade, muitas vezes, é dado ao aplicador graduá-la de acordo com o grau de culpa ou dolo, mas na multa de mora não, ela já vem com sua medida prefixada.

Tipos de Sanções Fiscais

Quanto ao tipo de sanções previstas na legislação fiscal, temos: penas pecuniárias, apreensões e interdições de atividades.

1) *Penas* pecuniárias. A principal pena pecuniária consiste em impor a lei uma percentagem sobre o próprio imposto não pago ou sonegado ou mesmo um múltiplo sobre este. Assim, por exemplo, a penalidade mais genérica do imposto do selo federal é de 5 vezes o valor do imposto (art. 65); do imposto de renda até 300% (art. 145); de consumo, de 1 a 2 vezes o imposto (art. 188); o Código de Impostos e Taxas de nosso Estado prevê penalidade fixa e variável, sendo, no caso de infração substancial, obrigatória a cumulação da fixa e variável, indo a variável de 1 a 5 vezes o valor do imposto devido (Livro XVI, art. 4 com a redação dada pelo art. 30 da Lei n. 3.330, de 1955).

As penas pecuniárias também são fixadas como *multas*, em quantias preestabelecidas, ou entre um mínimo e máximo. Geralmente, para as infrações formais é adotada essa modalidade. A lei do imposto de consumo, no final de cada capítulo, traz a especificação de multas para cada infração formal. O Código de Impostos e Taxas do Estado deixa expresso que para a infração formal se possa impor só a multa fixa, que ele prevê entre Cr$ 200,00 e Cr$ 100.000,00. (Para vendas e consignações, a formal vai até Cr$ 200.000,00 – Lei n. 3.775, de 1957, art. 12.)

Ainda dentro da pena pecuniária, encontramos o caso de sub-rogação, em que o Poder Público apreende o objeto da infração e, abandonado, é vendido em leilão. É o caso por exemplo do contrabando nas alfândegas.

2) *Apreensões*. Várias leis fiscais estabelecem, especialmente para os impostos que incidem sobre objetos, ou documentos, a apreensão dos objetos, dos veículos que os transportarem e dos documentos em trânsito. No caso de objetos apreendidos em consequência de infração, para poder ser liberado, será necessário o pagamento do imposto devido e ainda o depósito de quantia igual à multa máxima cominada, ou fiança idônea. Exemplo, art. 133 do Decreto n. 26.149 – imposto de consumo.

3) *Interdições*. A legislação prevê ainda certas sanções que a lei fiscal denomina de "medidas para a defesa do crédito fiscal", pelas quais o contribuinte que não paga o débito, depois de esgotados os recursos administrativos cabíveis, fica impedido de transacionar com as repartições públicas, adquirir certas estampilhas ou fazer despachos alfandegários. Essas medidas encontramos somente na órbita do fisco federal (Decreto-lei n. 5, de 13 de novembro de 1937, alterado pelo Decreto-lei n. 42, de 6 de dezembro de 1937 e interpretado pelo Decreto-lei n. 3.336, de 10 de junho de 1941, e ainda, especificadamente: imposto de consumo, Decreto n. 26.149, de 1949, arts. 32; 62, "a"; 79, parágrafo único; 198 e parágrafo – imposto de renda, Decreto n. 40.702, de 1956, arts. 180 a 183). São as chamadas *sanções contra os devedores remissos*, são *san*ções políticas visando a coagir o obrigado, mesmo antes do processo executivo e por isso mesmo de certa forma odiosas, porque vão impedir o exercício das *próprias atividades lícitas*. É um privilégio, e sobremodo discriminatório, entre os próprios fiscos, pois só o possui a Fazenda Federal. São injunções oblíquas que coagem o contribuinte antes da própria manifestação judicial, o que corresponde a sancionar o direito da Fazenda Federal, apenas *presumido* e ainda não reconhecido em Juízo. A dívida ativa da Fazenda, uma vez inscrita, tem a presunção *juris tantum* (que admite prova em contrário) de liquidez e certeza. Portanto, a favor da Fazenda existe uma presunção, mas ainda não um reconhecimento judicial de sua pretensão e, no entanto, já antes da própria inscrição da dívida, a lei vem permitir a aplicação da sanção política ao presumido devedor.

Parece que dispondo o fisco do privilégio da ação executiva, que desde logo se inicia pela penhora dos bens do devedor, as chamadas sanções políticas não passam de resquícios ditatoriais, que deveriam desaparecer de nossa legislação.

Criação e Formalização do Débito Fiscal: a Lei, o Fato Gerador e o Lançamento – Natureza do Lançamento e os seus Efeitos – Espécies de Lançamentos[1]

Criação e formalização do débito fiscal: a lei, o fato gerador e o lançamento

Para que uma dívida de tributo possa nascer, é preciso, como ponto de partida, que exista uma lei prevendo a incidência. A lei menciona, em abstrato, que a ocorrência de um determinado evento da vida incide no tributo e que a pessoa com ele relacionada será obrigada ao pagamento. Assim, por exemplo, um dos senhores, ao se formar, abre seu escritório de advocacia. A lei estabelece, em abstrato, que o exercício da profissão está sujeito a um imposto anual, denominado "imposto de indústrias e profissões". A abertura do escritório marcou o início da atividade que incide no tributo. Aí estão os dois primeiros elementos: a lei e a ocorrência do fato gerador. Resta, portanto, uma operação, a da aplicação da lei ao fato. Essa operação é que se denomina lançamento. É um instituto específico do Direito Tributário e por isso vamos estudar a sua *estrutura*, apurar sua *natureza* e seus *efeitos jurídicos*.

Apenas para clareza didática, comecemos por sintetizar numa definição:

O lançamento é o ato, ou conjunto de atos, que o órgão fiscal pratica, para *apurar* e *apreciar* os elementos *legalmente constitutivos* da *dívida tributária* de *determinado* contribuinte.

Sendo um ato ou conjunto de atos praticados pelo órgão fiscal, órgão da Administração Pública, vê-se desde logo que se trata de ato administrativo, o que já por aí o submete ao chamado *princípio de legalidade*. "Todas as atividades da Administração Pública são limitadas pela subordinação à ordem jurídica, ou seja, à legalidade. O procedimento administrativo não tem existência jurídica se lhe falta, como fonte primária, um texto de lei. Mas não basta que tenha sempre por fonte a lei. É preciso, ainda, que se exerça segundo a orientação dela e dentro dos limites nela traçados. Por outro lado, sendo a função administrativa que constitui o objeto das atividades da Pública Administração, essencialmente realizadora do Direito, não se pode compreender seja exercida sem que haja texto legal autorizando-a ou além dos limites deste."[2]

A apuração e apreciação do fato gerador deve ser feita obedecendo a categoria ou configuração do evento constante do texto de lei. Se, como no exemplo dado, o fato tributável é o exercício de uma atividade profissional, especificada-

---

[1] Aula do Curso de Bacharelado da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

[2] Seabra Fagundes. *O contrôle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 3. ed., *Revista Forense* n. 51, 1957.

mente no caso o exercício da advocacia, o lançador deverá apurar que é essa a atividade e classificar na rubrica "advocacia". Em seguida passará a apreciar os elementos apurados que dão a medida do lançamento, assim, por exemplo, em razão da rubrica, existe na lei uma parte fixa, prevista na respectiva tabela, e outra proporcional, que é uma percentagem de 10% calculada sobre o valor locativo do escritório. Encontrado o resultado desse cálculo, estritamente de acordo com os elementos apurados e previstos na lei, tem a soma do tributo.

Tanto a *apuração* como a *apreciação* estão estritamente vinculadas à exatidão do fato e aos limites da lei. E, para poder, tanto a Administração como o contribuinte, controlar a verdade do lançamento, é ele explicitado em documento escrito. Esse requisito é necessário por evidente função de *garantia* e *certeza* dos *direitos e obrigações*. O contribuinte é, então, notificado do lançamento e lhe é concedido prazo para esse exame, dentro do qual poderá, se inconformado, opor reclamação. Se apresentada reclamação, irá dar nascimento à instância ou discussão do débito, que será objeto de estudo mais adiante. Se não opõe contestação no prazo assinado, o lançamento se torna efetivo, isto é, título de dívida a favor do Fisco, e cujo pagamento deverá ser efetuado no prazo que também já vem prefixado no aviso, de conformidade sempre com o disposto na lei tributária.

O elemento primário que permite o nascimento do débito de imposto é, pois, em abstrato, a lei, elemento relacionado com o Estado, que pode ditá-la em razão do seu poder soberano e que constitui a fonte formal do crédito de imposto; o outro elemento, a ocorrência do fato gerador, está relacionado com o contribuinte, ele é que dá ensejo à ocorrência do fato, imponível; finalmente, o terceiro, é apenas a *mecânica* e está relacionada com o órgão Fiscal (Administração Pública), que deve operar o lançamento.

Natureza jurídica do lançamento

Mas qual é a natureza jurídica do ato lançamento? Se o lançamento apenas é um ato ou conjunto de atos que vem depois da lei e do fato gerador previsto na lei, ele é apenas um ato *declaratório*, pois os elementos *constitutivos* do crédito são anteriores ao lançamento. Essa é exatamente a natureza jurídica do lançamento: um *ato administrativo declaratório*.

Ato constitutivo em Direito é aquele que *cria, modifica ou extingue direitos*. O *ato constitutivo produz efeitos "ex nunc"*, isto é, a partir de sua ocorrência. Ora, o lançamento não pode criar, modificar ou extinguir direitos, ele é apenas um ato declaratório da obrigação tributária apurada em face da lei e frente à ocorrência do fato gerador. Os efeitos do *ato declaratório são "ex tunc"*, isto é, eles retroagem.

Alguns autores, sobretudo italianos, ainda sustentam a natureza constitutiva do lançamento[3] e já por exemplo em geral os alemães, suíços etc. não concordam em que tenha efeito constitutivo.

---

[3] Em recente monografia, em que passa em revista várias opiniões dos especialistas, Gaetano Liccardo conclui pela natureza constitutiva (*L'accertamento tributário*. Napoli: Jovene, 1956).

Blumenstein, na Suíça, esclarece: "O vínculo do lançamento do imposto com o direito tributário material caracteriza-se na resposta à pergunta se o lançamento faz parte ou não dos fundamentos do nascimento do crédito tributário. Embora a esta pergunta se respondesse afirmativamente na mais antiga literatura do Direito Tributário, hoje a doutrina e praxe são de opinião oposta. Os elementos materiais do nascimento do crédito de imposto (sujeição subjetiva ao poder de imposição e relação com o objeto do imposto) existem desde o princípio e, por isso, ao lançamento do imposto como tal, não pode caber nenhum efeito de produção do nascimento (efeito constitutivo)."[4]

Prosseguindo, lembra que na verdade a fixação administrativa do crédito é feita por meio do lançamento, pelo qual se vai apurar a sua *existência* e o seu *conteúdo* e essa fixação é um *motivo* e uma *possibilidade* para fazê-lo valer, que não havia antes do lançamento. Neste sentido, do ponto de vista técnico, o lançamento tem uma função de aperfeiçoamento do crédito tributário, embora já ele existisse criado pelo Direito material. Por isso ao crédito tributário na sua situação de pretensão "ex lege" ("obligatio ex lege") é preciso vir juntar-se o ato de lançamento para ser exigido e neste sentido se fala que o lançamento é um *complemento* (Otto Mayer) ou *provimento de configuração* (Fleiner, Nawiasky).

Para que os senhores apreendam melhor essa matéria, vamos desde já detalhar mais um pouco esse assunto e, dentro do sistema do lançamento, da cobrança e do executivo fiscal brasileiros, ver se assim podemos tornar a matéria mais clara, tanto do ponto de vista teórico como prático:

Voltemos à estrutura formativa do débito tributário e vamos ver a formação do *direito de crédito* da Fazenda e do seu *direito de cobrança* através dos elementos que assim podem ser colocados:

1) *a lei* (criadora do direito em tese);
2) *o fato gerador* (é o elemento concreto referido na lei, no sentido de que, uma vez de fato ocorrido, e tal como está descrito na lei, dá origem ao crédito, isto é, à *constituição* do direito creditório);
3) *o lançamento* (é o ato de apuração e apreciação do fato gerador em face da lei, para perfeccionar o crédito de imposto, pois embora o lançamento não seja ato constitutivo – eis que os elementos constitutivos do direito de crédito tributário são a lei e o fato gerador – entretanto, o lançamento tem uma função *complementar,* ou seja, *de configuração formal* do crédito, e esta *formalização* é condição para a própria *eficácia material* prevista na lei. O lançamento é o procedimento administrativo, pelo qual se apura o "an debeatur" (se devido) e o "quantum debeatur" (a quantia devida). Uma vez operado o lançamento como ato administrativo válido e terminado, ele é executório desde logo na via administrativa, de modo que, se se trata de autolançamento, o contribuinte deve no prazo legal efetuar a satisfação do débito, e, se de lançamento de ofício ou misto, deve satisfazê-lo no prazo que lhe é assinado no aviso ou intimação. Não o satisfazendo, o

4 E. Blumenstein. *System des Steuerrecht*. Tradução italiana citada, p. 334.

crédito já criado, formalizado pelo ato de lançamento e vencido, passará à fase da;

4) *cobrança*, esta, conforme a legislação específica, pode ser ainda uma cobrança amigável (administrativa) ou então, após esta, ou na sua ausência, desde logo, inscrito o débito como dívida ativa da Fazenda, e cobrado por execução forçada em Juízo.

Vê-se, pois, que o lançamento não é constitutivo, porque ele não cria *direito material*, mas apenas vai dar *configuração formal, formalizar* o crédito já previsto na lei. O lançamento, pois, *dá a forma* mas *não cria a matéria*. Ele é, evidentemente, de grande relevância, pois o lançamento que vai esclarecer *se devido* e *quanto devido*, sem o que o credor ou o devedor não poderiam fazer valer seus direitos e obrigações.

O lançamento é, pois, a *formalização* do crédito necessário para a cobrança administrativa, como ato administrativo que é. Para a cobrança judicial, porém, ainda não basta o formalismo do lançamento, é preciso ainda outra formalização específica, que é a *inscrição da dívida* (Decreto-lei n. 960, de 1938), assunto que será objeto de estudo quando examinarmos a ação executiva fiscal.

Efeitos da natureza jurídica do lançamento

Estudada ("a priori") a natureza jurídica do lançamento, como ato declaratório, vejamos agora como comprovação de que realmente ("a posteriori"), ele tem a natureza declaratória, a implicação ou efeitos dessa mesma natureza. A conformação da sua natureza com os efeitos que vamos apreender, se demonstrarem adequação, será evidência da exatidão da natureza que expusemos, como também facilitação didática à melhor compreensão.

Pois bem. Exatamente da natureza declaratória do lançamento resultam consequências ou efeitos jurídicos de grande importância na prática, sobre as obrigações tributárias, no que diz respeito à *aplicação da lei no tempo*, pois é nesse campo do Direito Intertemporal, que em virtude da natureza de *ato declaratório* do lançamento (retroativo), deveremos ter em conta sempre a data do fato gerador e não a data do *lançamento*, no que diz respeito *ao momento da criação, modificação ou extinção* da obrigação tributária.

Assim, todos os índices de cálculo para a *criação* da obrigação tributária, como os *valores de incidência* ou as percentagens, devem ser *contemporâneos ao fato gerador* e não ao lançamento.

Vamos dar alguns exemplos para esclarecer melhor:

– ao fazer a avaliação de bens de um inventário, o lançador não poderá tomar por base o valor dos bens na data do lançamento (salvo expressa disposição de lei), mas sim na data da ocorrência da morte do "de cujus" (neste sentido, *Revista Forense* v. 122/166, contrário *Revista dos Tribunais* v. 170/252)[5];

---

[5] Em recente acórdão, o Tribunal de Justiça de São Paulo voltou à orientação, a nosso ver certa, de que o valor é o contemporâneo à data do falecimento ou abertura da sucessão, em conformidade com o art. 1.572 do Código Civil.

– ao fazer um lançamento atrasado, de imposto predial, o lançador terá que tomar o valor locativo do respectivo exercício e não o da data do lançamento;
– ao apurar uma diferença de sisa na venda de imóvel, o funcionário terá que se reportar ao valor contemporâneo à data da venda e não ao do momento em que revê o lançamento.

Em todos esses casos em que é base de tributação o valor, a apuração ou avaliação terá que se reportar à data do fato gerador.

Também a percentagem a ser aplicada sobre o valor, isto é, a alíquota do tributo deve ser a prevista na lei *vigente à data da ocorrência do fato gerador*.

Assim, por exemplo, em todas as hipóteses acima mencionadas, determinado o valor contemporâneo ao fato gerador, também a percentagem a ser aplicada deverá ser *a prevista na lei vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador*.

Vamos dar mais uma hipótese bem esclarecedora: o imposto estadual de vendas e consignações teve alterada sua alíquota (percentagem de incidência) várias vezes, começando de 0,5%, até 3,4125% como é hoje. Num processo de apuração de débito de vários exercícios, terão que ser aplicadas as respectivas taxas e não somente a última.

Ainda mais uma hipótese: nos demais Estados onde continua o pagamento do imposto de vendas e consignações a prazo, por selagem nas duplicatas, por ocasião de elevação da alíquota, embora o contribuinte vá emitir uma duplicata e selá-la já na vigência do aumento, se a venda foi concluída na data da alíquota anterior, ele pagará a menor, pois aplica-se a percentagem vigente à data do fato gerador, que no caso foi a ocorrência da venda ou da consignação, perfeccionada na vigência da tributação menor. Em São Paulo, se a venda foi concluída na vigência da alíquota menor, embora a escrituração feita dentro do prazo da lei vá ser feita dentro da vigência da nova lei, aplica-se a alíquota contemporânea à data da venda.

Pela mesma razão, se um contribuinte pratica um ato tributado e antes de feito o lançamento falece, nem por isso deixa de ser devido o tributo; será feito o lançamento e cobrado dos herdeiros, dentro da força da herança (Lei n. 960, de 17 de dezembro de 1938, art. 4º, II), pois, mesmo que se trate de ato pessoal na data do fato gerador, ele existia como sujeito da obrigação cujo ato por ele mesmo foi praticado e constituiu o elemento gerador da incidência tributária.

Assim também certas *condições pessoais* relacionadas com a incidência ou isenção, como o celibato, o número de filhos, o exercício de profissão de jornalista, de professor etc., obedecerão sempre à data do fato gerador e não à do lançamento.

A revogação da lei, por isso mesmo, também não é causa de extinção das obrigações fiscais, *cujo fato gerador já ocorrera* e apenas penda de lançamento, a menos que a lei tenha expressamente declarado a extinção dos débitos fiscais anteriores. É comum encontrar-se lançamento feito hoje, baseado em lei já revogada, mas relativo a fato gerador ocorrido na vigência da lei tributária e que apenas fora omitido pelo contribuinte.

Dando um exemplo, podemos verificar que já tendo sido revogada a legislação do chamado imposto de lucros extraordinários (não confundir com o atual adicional), a fiscalização levantou débitos, efetuando lançamentos sobre fatos geradores que ocorreram ao tempo da vigência dessa legislação e que tinham sido omitidos.

O início da prescrição e da decadência, o chamado termo inicial tanto a favor do Fisco (Decreto n. 20.910, de 1952), como a favor do contribuinte (por exemplo), a decadência do direito de impor multa quanto ao imposto de consumo (art. 202 do Decreto n. 26.149, de 1949), quanto ao imposto de selo (art. 61 do Decreto n. 32.392, de 1953) e quanto ao imposto de renda (art. 190 do Decreto n. 40.702, de 1956) é de cinco anos. A própria multa, como veremos mais tarde, também obedece a um lançamento, devendo o termo ser contado a partir da data do fato gerador, isto é, da ocorrência do ato ou fato que, em face da lei, dá nascimento à obrigação, que configura o ato constitutivo e não da data da operação de lançamento, pois o lançamento é meramente declaratório. Esse é o princípio; pode, entretanto, a lei marcar data de início da prescrição por outra forma, mas para sair dessa norma geral que se funda na própria causa da obrigação, no *momento* do nascimento da obrigação, terá a lei que dispor expressamente por constituir exceção. Assim, por exemplo, para o início da prescrição do *imposto* de renda (neste caso não da multa) em razão de ordem técnica e específica daquele tributo (sistema de ano-base), a lei do imposto de renda fixa como termo inicial da decadência do direito de *proceder ao lançamento* a “expiração do ano financeiro a que corresponder o imposto” (art. 188) e para a prescrição do direito *de cobrar* as dívidas do imposto de renda o termo inicial será a “expiração do prazo em que se tornou exigível o pagamento pela notificação de lançamento do imposto”. São exceções que, por isso mesmo, precisam ser expressas e confirmam a regra geral de que o início da decadência ou da prescrição em geral se conta da data da ocorrência do fato gerador da obrigação ou da cobrança.

Espécies de lançamentos

O lançamento pode ter várias formas e fácil é verificarmos, percorrendo a legislação tributária, que conforme o tipo ou natureza do tributo, o legislador estabelece a forma que melhor possa adaptar esse meio ao fim. O lançamento, como vimos, é apenas um *instrumento* da tributação, é a operação simples ou mais ou menos complexa que o órgão fiscal deve praticar para concluir qual o montante, em dinheiro, que determinado contribuinte está obrigado a recolher, a título de débito tributário, aos cofres públicos. Vejam bem que o lançamento tem uma função muito importante de esclarecer ou melhor, de acertar (em italiano o termo é mesmo “accertamento”) na esfera administrativa os *direitos e obrigações* entre Fisco e contribuinte.

Os senhores irão verificar mais tarde, quando estudarem processo judiciário, que o lançamento na esfera administrativa fiscal tem algo de semelhança com a natureza da ação declaratória. Assim como a ação declaratória visa fornecer uma certeza jurídica sobre determinada relação, e não tem por si efeito executório,

podendo apenas o título servir de fundamento a outra ação, também o lançamento apenas esclarece, acerta os direitos e obrigações naturalmente sem o efeito de coisa julgada, e para executar terá o Fisco de propor uma ação executiva, onde a discussão é ampla.

Sendo o lançamento uma operação praticada no sentido de adequar o fato gerador à lei, isto é, *medir e declarar* a obrigação do contribuinte, vamos verificar que as modalidades de lançamento podem ser agrupadas, quanto ao *critério de apuração* e *o grau de colaboração*, nesse trabalho, entre os dois sujeitos: Fisco e contribuinte. Ambos obrigados ao cumprimento da lei.

E, assim, temos: *lançamento direto ou de ofício, lançamento misto e autolançamento*.

1) *Lançamento de ofício* é aquele em que o órgão fiscal age por iniciativa própria, diretamente, prescindindo, em princípio, da colaboração do contribuinte. Ocorre geralmente nos lançamentos de impostos sobre propriedades imóveis cujos elementos estão em geral em mãos do próprio Fisco por motivos cadastrais, urbanísticos etc., ou nos casos em que o contribuinte tenha se negado a prestar informações. Assim, por exemplo, para lançamento de imposto predial, o lançador obtém dados no próprio cadastro da repartição, verifica diretamente as medidas, apura o valor locativo etc. No segundo caso, por exemplo, se o contribuinte obrigado a informar sua renda não a informa, a repartição procede ao lançamento "ex officio", com os elementos que, por seus próprios meios, obtém.
2) *Lançamento misto*: neste tipo o Fisco recebe colaboração do contribuinte, o qual, em formulários, guias, memorandos ou petições, presta informações para base do lançamento. Assim, por exemplo, anualmente os contribuintes do imposto de indústrias e profissões preenchem um questionário e apresentam à Prefeitura para lançamento desse imposto; igualmente todo ano os contribuintes do imposto de renda estão obrigados a apresentar declaração dos rendimentos obtidos durante o ano anterior para efeito do lançamento do imposto de renda.
3) *Autolançamento*: neste tipo estão os lançamentos feitos pelo próprio contribuinte e por isso mesmo sujeitos ao controle genérico da fiscalização. Exemplos típicos temos no imposto de consumo em que é o próprio fabricante do produto que verifica qual a percentagem a ser recolhida ou qual a estampilha a ser colocada e inutilizada, no produto; é o caso dos impostos de selo que o próprio contribuinte ao fazer um recibo, um contrato, uma petição, um atestado, deverá aplicar o selo de acordo com a lei; é o caso do imposto de vendas e consignações em que o comerciante ao vender a mercadoria, escritura a operação e paga o respectivo imposto. Em todos esses casos é o próprio contribuinte que faz o acerto do tributo devido. Entretanto, esse autolançamento não é por si só completo ou perfeito no sentido de estar findo o procedimento. Como já vimos, o lançamento é atribuição do órgão fiscal, de sorte que o chamado *autolançamento* está submetido ao controle genérico de fiscalização e o autolançamento

não é por si oponível ao Fisco; o Fisco fica com o direito de controlar a exatidão, isto é, com o direito de rever e mesmo refazer esse lançamento, podendo inclusive aplicar sanções se não foi obedecida a forma e a medida prevista na lei.

Para facilitar, e de certa forma perpetuar o exame fiscal sobre as declarações e sobre o autolançamento, em certos casos a lei cria exigência de escrita fiscal, arquivo de documentos etc., como para o imposto de renda, o imposto de consumo, o imposto de vendas e consignações, o imposto de transações etc. Portanto o próprio autolançamento é, em última análise, ato administrativo pela sua submissão ao controle fiscal. Há um caso apenas de lançamento tributário fora da esfera administrativa. É o lançamento do imposto de transmissão "causa mortis", cuja avaliação e cálculo ou liquidação é feita no próprio processo judiciário do inventário. Mas aí mesmo há uma certa função de administração do juiz. Na fase final do inventário, feita a avaliação e depois das declarações finais o juiz despacha: à liquidação. Os autos vão ao contador do juízo e feito o cálculo do imposto e ouvidas as partes (Fazenda e o contribuinte, por seus representantes nos autos) o juiz julga, por sentença, o cálculo, e aí temos o único caso de *lançamento* judiciário.

Interpretação e Integração da Legislação Tributária

Sob este título estão reunidos no CTN os arts. 107 a 112 como "normas gerais de Direito Tributário".

Traz o CTN várias outras normas de interpretação como vemos, por exemplo, dos arts. 99, 118 e outros.

Tais disposições, embora formalmente sob a denominação de *normas*, são na verdade orientações ao intérprete a serem utilizadas em conjugação com princípios, institutos e dentro do sistema do direito, pois raramente uma norma poderá, na sua interpretação e aplicação, ser considerada apenas isoladamente ou sob regras compulso rias que eliminem resultados da convicção científica.

O Direito Tributário é um *direito obrigacional público* pela natureza das relações que regula entre o Tesouro Público e os contribuintes; didaticamente é um *ramo* destacado para efeito de estudo e mesmo do ponto de vista científico pode-se dizer que constitui por si um ramo, isto é, tem um certo número de princípios e institutos próprios, tanto que compõe um sistema especial dentro da unidade do direito. Este lhe concedeu até um nome próprio: Direito *Tributário*. Isto é tão relevante, que a própria Constituição o destaca com nome próprio ou específico ("direito tributário" art. 18, § 1º) e lhe atribui um conteúdo não só por meio de todo um capítulo constitucional com a denominação de "sistema tributário" (arts. 18 a 26), mas ainda traz vários outros dispositivos expressos ou implícitos de direito constitucional tributário. Tal é o destaque do Direito Tributário em nossa ordem jurídica, que mereceu uma estruturação normativa da natureza de um Código Tributário Nacional.

Se no campo da *norma* encontramos toda essa estruturação de ordem constitucional e até de uma codificação, é relevante salientar também que no campo da *concreção* as fontes reais do Direito Tributário ou pressupostos de fato da juridicidade tributária são os *eventos da vida* de natureza ou caráter *econômico*.

Finalmente, se para compor esse setor jurídico concorrem todos esses elementos fáticos e normativos dados e construídos, que são objeto da Ciência do Direito Tributário, é evidente que não só temos à disposição toda a dogmática jurídica, mas é preciso ressaltar que esta, como de resto toda ciência, também não é isolada.

No escopo de pesquisa da verdade, as ciências se interpenetram, e especialmente aquelas que estudam o mesmo objeto material (naturalmente cada uma por um prisma e por isso se diferenciando por seus respectivos objetos formais), e entram em contato e colaboração.

Assim, o Direito Tributário não faz exceção.

Além de dispor de seu material próprio, serve-se de vários dados, conclusões e elaborações (na matéria *de direito*, dos demais ramos jurídicos, na matéria *de fato*, de várias ciências não jurídicas), para alcançar a sua função de elaborar e *interpre-*

tar a matéria jurídica tributária e mesmo para poder reduzi-la a um sistema científico unitário.

Aí estão, em resumo, os ele mentos formativos e estruturais desse Direito. Resta agora verificarmos como se opera a sua interpretação e aplicação, ou seja, no caso em exame existirá ou não o vínculo ligando os fatos à lei e aos sujeitos, produzindo efeitos jurídicos?

É o problema da interpretação das normas, pois o Direito se compõe de comandos abstratos, de normas. O trabalho do jurista consistirá agora na interpretação dessas normas, para aplicar ao caso concreto a solução jurídica adequada.

Quais são os métodos de interpretação?

Vamos em rápido exame ver alguns dos métodos de interpretação da lei, em geral, para verificarmos se serão todos aplicáveis no campo do Direito Tributário ou se o Direito Tributário terá também feições especiais face à hermenêutica ou interpretação do Direito.

Como vimos é a lei escrita que constitui a única fonte formal da obrigação tributária. Mas a lei deve ser posta em execução pelos órgãos do Estado e obedecida pelas pessoas físicas ou jurídicas.

A aplicação da lei nem sempre está isenta de dúvidas e daí a necessidade de sua interpretação para conhecer seu verdadeiro significado, o seu âmbito de aplicação, isto é, o seu alcance.

O texto da lei não é mais que um conjunto de palavras servindo à manifestação de um conteúdo de vontade; por isso é preciso através delas atingir-se com exatidão a intenção manifestada pela lei: a *mens legis* dentro do Direito.

Na primeira aula deste curso já vimos que, enquanto os programas das Faculdades de Economia, Administração, Ciências Contábeis e outras compreendem o estudo da legislação, que é apenas *ciência de conhecimento*, visando ensinar especialmente os textos vigentes da legislação *relacionada* com seus respectivos campos de estudo, nas Faculdades de Direito o objeto de estudo compreende toda a *Ciência do Direito*.

A Ciência do Direito abrange não só o conhecimento sistematizado da legislação, mas também da jurisprudência e, sobretudo, da doutrina jurídica. Assim sendo, o ensino de formação do jurista lhe deverá dar base não só do conhecimento da legislação vigente, mas, sobretudo, habilitá-lo mesmo para situações futuras, para saber como interpretar e aplicar não só a legislação atual mas também as futuras disposições e ainda poder colaborar na elaboração da lei ou na construção da dogmática jurídica. Assim a Ciência do Direito a ser-lhe ministrada há de desdobrar-se, pelo menos, em três prismas científicos fundamentais, isto é, em:

1) *Ciência do conhecimento jurídico sistematizado*;
2) *Ciência da interpretação e aplicação do direito*, e
3) *Ciência da elaboração da lei*.

Como as Faculdades de Direito são escolas de formação não só científica mas também profissional, não podem deixar de ensinar dentro dos meios possíveis e através de disciplinas básicas e instrumentais, tanto a teoria como a pratica.

Precisamente dentro desta orientação é que este curso está sendo desenvolvido por meio de aulas expositivas, seguidas de seminários ou debates prático casuísticos.

A aula é o universo da missão do professor, especialmente quando conta com a colaboração do estudante que traz consigo não apenas a vontade de aprender, mas a disposição de raciocinar, de ser provocado a pesquisar, equacionar e auxiliar a resolver indagações, especialmente se o curso é, como este, de extensão universitária.

A matéria da interpretação é de cerne do Direito. O estudo da sua metodologia é de grande relevância, especialmente para a solução das questões de alta indagação. Esta é precisamente a tônica que desejamos imprimir nesta aula.

A Lei e sua Interpretação

Dispõe a Constituição vigente no § 2º do art. 153:

> *Ninguém Será Obrigado a Fazer ou Deixar de Fazer Alguma Coisa senão em Virtude de Lei.*

Por sua vez, a Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro estatui, no art. 3º:

> *Ninguém se Escusa de Cumprir a Lei, Alegando que* não *a Conhece.*

No Estado constitucional, que se entende por lei?

A lei é um ato escrito, de manifestação da vontade dos órgãos que a Constituição instituiu com o poder de legislar.

Mais explícita ou didaticamente, a lei é ato escrito, emanado pelo legislador, contendo manifestação de vontade por meio de preceitos instituidores de direitos e obrigações, a serem usufruídos ou cumpridos pelos jurisdicionados que se encontrem na situação descrita ou que pratiquem as hipóteses nela previstas.

A Lei é norma de disciplina da convivência social; é veículo de criação e instrumento de aplicação do direito.

Qual o tipo de lei que cria direito e qual constitui instrumento de sua aplicação?

A lei que cria, altera ou extingue direitos e obrigações é a lei substantiva, material ou categorial. É fonte ou expressão do direito substantivo.

A lei que dispõe sobre a forma de proceder para atuar a vontade concreta da lei, é a formal ou adjetiva, fonte do direito procedimental e processual.

A observação das diferenças desses provimentos, isto é, se se trata de dispositivo de lei substantiva ou formal a ser compreendido é de relevância no campo da interpretação da lei tributária porque, sendo a obrigação fiscal *ex lege*, veremos que a disciplina interpretativa da lei no sentido substancial é mais delicada porque enquanto a legislação categorial cria os direitos e obrigações principais, as normas formais, procedimentais, criam apenas obrigações acessórias.

Mas, se a lei é escrita e as palavras muitas vezes têm significados ou conotações várias, como entender, com segurança, a manifestação de vontade objetivada na lei? Mais ainda, se a dúvida ou questão é de alta indagação, haverá meios disponíveis para a mente humana certificar-se da verdade jurídica?

Eis a grande problemática da interpretação.

Em que consiste a interpretação?

Se lembrarmos que, afora momentos de intuição, via de regra a inteligência do homem procede gradativamente e que também o direito, que é elaboração humana, visando disciplinar relações humanas, é estruturado por meio de normas escritas, escalonadas dentro de uma hierarquia, compondo um sistema, poderemos dizer com Heidegger que "chamamos *interpretação* ao *desenvolvimento do compreender*".

Na verdade, a interpretação por mais simples que seja, não é estática e segue um caminho. Por isso mesmo existe uma metodologia para auxiliar ou *habilitar* o intérprete nesse desenvolvimento intelectivo cognitivo. Parece evidente que a metodologia não substitui a inteligência, mas pode auxiliá-la de tal forma que filósofos da educação moderna já referem até que o conceito de *habilidade* parece atender melhor às necessidades práticas do que o superado conceito de inteligência"[1].

Não há dúvida que um leigo inteligente poderá interpretar um texto jurídico melhor do que um leigo não inteligente, mas é evidente que entre dois juristas inteligentes, aquele que estiver mais *habilitado* pelo conhecimento da Ciência, da técnica do Direito, da sua vivência e da metodologia da interpretação jurídica será mais capaz no desempenho dessa tarefa.

Quais são os métodos de interpretação da Lei?

Os métodos clássicos podem ser resumidos, de modo geral, nestes quatro:

1) Gramatical, literal ou léxico – conforme o *texto* da norma
2) Lógico sistemático – conforme *o contexto*
3) Teleológico – conforme *a finalidade*
4) Histórico ou genético – de acordo com o material que serviu de base para a elaboração da lei e seu histórico.

Além da utilização dos métodos propriamente ditos, cabe ao intérprete a busca de precedentes na jurisprudência, bem como os estudos e pesquisas de Direito Comparado.

Dificilmente é empregado apenas um método ou critério de interpretação porque os métodos se completam.

Em face do caso concreto, a própria escolha do método ou o cabimento conjugado, caberá à argúcia e habilitação do intérprete, pois esta escolha já faz par te da própria interpretação. O Direito, como ciência social não pode, quer por meio de leis ou da doutrina equacionar, e dar soluções *a priori* para todos os casos futuros, porque não é ciência matemática.

O que é preciso ressaltar é que hã questões que somente o verdadeiro jurista, aquele que realmente tenha cultura e vivência consegue equacionar e resolver. Isto não é apanágio ou hermetismo da Ciência do Direito, pois acontece em todos

---

[1] Cfr. Renato Di Dio, *A Estrutura Da Inteligência*, Estudos e Documentos Vol. 11 , 1975, USP, p. 257.

os campos científicos, em todas as especialidades: somente os mais capazes, mais dedicados e qualificados é que estão habilitados a resolver os problemas mais difíceis.

Neste ponto, o que desejamos salientar aos estudantes de direito é a importância e necessidade não somente da aculturação jurídica geral, mas muito especialmente o estudo da metodologia da interpretação jurídica, pois esta é um dos principais instrumentos para o bom exercício da advocacia, do ministério público, da judicatura ou do ensino do direito. Já nos tempos romanos, os grandes intérpretes eram os jurisconsultos.

Examinemos os métodos, tendo em vista suas possíveis utilizações no campo do Direito Tributário.

Interpretação Gramatical

A chamada interpretação gramatical ou literal costuma ser colocada como ponto de partida, mas isto é uma simples colocação didática, no sentido de mostrar que sendo interpretação de um *texto escrito*, se ele não suscita dúvida, se as palavras não são ambíguas, se a compreensão é unívoca, o sentido literalmente apreendido, quando satisfaz à mente jurídica, presumivelmente será o certo.

Entretanto caberá sempre ao jurista desconfiar se essa clareza verbal não é apenas aparente e contrastá-la por meio de outros métodos, só a aceitando se realmente dela se convencer.

É preciso não esquecer que na própria e correta interpretação literal se utilizam a lógica *da língua*, a lógica da *matéria disciplinada* e a lógica *do direito*.

Como acentua Betti, "a interpretação é sempre um processo e não é possível desintegrá-lo para efeito de só admitir-se uma interpretação literal ou gramatical estanque ou mecânica. Basta ter presente a incindibilidade entre a palavra e o pensamento que ela representa e refletir que a lei não é letra morta, mas a forma representativa do conteúdo espiritual, que é um conteúdo normativo para fins de convivência social, para se compreender o absurdo dessa corrente".

Portanto, a nosso ver, interpretação gramatical dentro do direito não deve significar apenas a interpretação do gramático, mas a interpretação gramatical quando esta *coincida* ou seja a mesma dentro da gramática e do direito.

Como este diagnóstico, cabe ao jurista, por se tratar de interpretação da *norma*, a ele cabe concluir se no caso está ou não havendo uma recepção do sentido ou conotação literal por parte do Direito.

A interpretação *gramatical* dentro do direito é assim chamada, *brevitatis causa*, porque na verdade, no campo jurídico, ela contém um *plus*, tem de ser uma interpretação gramatical *juridicizada*, isto é, uma interpretação *jurídico gramatical* para ser válida.

Em tempos já remotos, chegou-se à afirmação de que as leis fiscais eram odiosas, excepcionais e que a interpretação da lei tributária deveria ser feita estritamente, só comportando a interpretação literal. Isto já é arqueologia fiscal, como também foram as chamadas interpretação *in dubio pro fisco* ou *in dubio contra fiscum*.

A tributação é imprescindível para a sobrevivência do Estado e é um dos mais relevantes meios para a promoção do bem comum. No Estado de Direito a tributação é disciplinada pela lei que a estrutura por meio de *relações jurídicas* e não admite *relações de força ou poder*, afastando o arbítrio. Lei é a proposição jurídica que trata igualmente todos que estão nas mesmas situações e é oponível tanto aos particulares como ao próprio Estado no *status* de pessoa de direitos e obrigações. Assim, a lei fiscal, integrada no Direito Tributário, não é odiosa e comporta, em princípio, a utilização de todos os métodos de interpretação, o que não exclui que em certos casos, especificamente para impedir excessos de exação, aflição de penalidades, privilégios, analogias incabíveis, fraudes, sonegações, simulações e demais situações indesejáveis, também tenha à sua disposição, na própria ordem jurídica, como de resto tem todo o direito, institutos da ciência e da técnica jurídicas para impedi-los.

Por tudo isso, na moderna literatura jurídica, a interpretação da lei tributária não é *pró fisco* nem *pró contribuinte* mas *pró lege*.

Neste ponto os senhores haverão logo de perguntar:

Mas o próprio CTN não traz disposições especiais sobre a interpretação *gramatical*? estatuindo:

> "Art. 111 – Interpreta-se *literalmente* a legislação tributária que disponha sobre:
> I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;
> II – outorga de isenção;
> III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias"?

Não há dúvida. Todas as disposições do CTN sobre a interpretação não só *não esgotam sequer as especificidades*, mas são apenas normas de orientação e visam conduzir, como não poderiam deixar de ser, a descoberta da vontade objetivada na lei tributária e impedir distorções contra quaisquer das partes da relação jurídico tributária.

A suspensão ou exclusão do crédito tributário, a outorga de isenção, como a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias são situações especificadas e fundamentadas, dentro do Direito Tributário. Somente podem ser concedidas em *casos expressos* e sem ferir a isonomia constitucional.

As disposições do art. 111 são apenas uma espécie de lembrete ou remissão aos arts. 97, VI; 113, § 2. e 176 do próprio CTN pelos quais se vê que essas situações só podem decorrer de texto expresso de lei e não do resultado de induções, deduções ou analogia. É um campo de direito estrito em que não pode, por exemplo, existir lacuna nem admitir a interpretação integrativa ou analógica.

A Apuração da Manifestação de Vontade Real da Lei quando o Texto é Insuficiente

Enquanto na primeira fase da interpretação gramatical ou literal o intérprete procura o significado linguístico geral e também jurídico especial e eventualmente as conotações de tipo técnico, nunca deixando de contrastá-la para se con-

vencer de que aquele primeiro sentido corresponde ao jurídico, nos outros métodos vai dispor de elementos mais sutis de indagação.

Via de regra, especialmente quando a disposição literal ou *texto* não é suficiente ou o intérprete se depara com uma questão de alta indagação, terá que se socorrer também de mais elementos fáticos e jurídicos, através da metodologia.

Se a lei é uma manifestação de vontade escrita e esta é que deve ser diagnosticada, os textos são apenas os ossos do esqueleto sobre o qual se encontra o corpo, com todo seu sistema nervoso e animado de vida. Se a lei está em vigor e contém declaração de vontade, é esta que cumpre desvendar e interpretar.

A vontade da lei objetivada pelo legislador é uma vontade humana como o são as declarações de vontade dos particulares.

Para a interpretação de tais manifestações da vontade e apuração do que o declarante quis, prevalecem as mesmas regras para a interpretação de vontade em geral, isto é, tanto para determinar a interpretação de vontade dos indivíduos, como para a interpretação de atos do Estado. O que se visa é a apuração da *vontade real* e não de um sentido vazio, apenas de um verbalismo, quando este não corresponda à vontade efetiva. Este é o significado da regra contida no art. 85 do Código Civil, ao dispor que "nas declarações de vontade se atenderá mais à sua *intenção* que ao sentido literal da linguagem".

Portanto, se o *texto* não é claro ou suficiente, o intérprete em geral e, em particular, a Administração e o Poder Judiciário na aplicação das leis que lhes cabe de acordo com o princípio da separação dos poderes devem apurar e executar a *vontade real* da lei. Precisamente neste sentido a Suprema Corte Fiscal da República Federal da Alemanha decidiu que a norma do § 133 do Código Civil Alemão (BGB) – que é semelhante à do art. 85 do Código Civil Brasileiro – deve ser atendida pelos órgãos julgadores na interpretação das leis e dos atos administrativos (cfr. Hartz, *Die Auslegung von Steuergesetzen*; 1956, p. 13 e nota 5).

Quando, pois, a disposição literal é insuficiente ou não corresponde à intenção da manifestação real da vontade que deve ser conhecida e prevalecer, tendo-se em vista que de modo geral "ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que a não conhece"; mais ainda, que "o juiz não se exime de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei" (art. 126 do CPC), que fazer?

Seguir os caminhos oferecidos pelos métodos.

Fundamentalmente, pela natureza da própria matéria que visa ordenar, isto é, o ato interpretativo, a metodologia da interpretação é fundamentalmente de ordem doutrinária, pois os métodos são apenas formas de orientação, são tipicamente doutrinários ou produtos da teoria a serem escolhidos pela reflexão mental, em cada oportunidade cabível.

Todavia o legislador, ao mesmo tempo que baixa disposições obrigando que a lei não pode ser desconhecida ou que o juiz não se exime de sentenciar alegando lacuna ou obscuridade da lei, procura também por à disposição do intérprete, nessas hipóteses, alguns instrumentos. Observe-se pela própria redação de tais dispositivos, que embora colocados no imperativo, apenas indicam varias opções ao intérprete:

> "Quando a lei fôr omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito" (art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil)
> "Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum." (Art. 5º da Lei de Introdução)
> "O juiz não se eximirá de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide caber-lhe-á aplicar as normas legais; não as havendo, recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito" (Art. 126 do CPC).

Como se vê, esses preceitos são de nossas leis mais gerais.

Haverá, além das regras mais gerais, regras específicas sé aplicáveis a certos ramos do Direito?

Sem dúvida. Compendiando e citando grandes mestres, esclarece Vanoni que "é doutrina pacífica que as regras a serem utilizadas na interpretação da lei não se podem considerar inteiramente idênticas em todos os campos do direito. Há, de fato, de um lado, regras de interpretação ditadas pelo legislador ou elaboradas pela doutrina, que possuem uma validade universal porque dimanam dos caracteres gerais da norma jurídica, encontrando, portanto, aplicação em todos os campos do direito.

Outras normas de hermenêutica resultam, ao contrário, da diversa natureza das relações da vida social reguladas pelos ramos específicos do direito e valem tão somente para certas espécies de leis, não servindo a leis de índole diferente. Neste caso, a norma, como observa Rocco, não é apenas considerada segundo as suas características formais, mas ao contrário, encarada de acordo com seu conteúdo substancial. O intérprete, com efeito, deve levar em conta a natureza particular das relações reguiadas e as características comuns, que delas decorrem, para as normas pertencentes ao ramo do direito de que se trata, se quiser atingir um entendimento do verdadeiro alcance da norma"[2].

Tendo em vista, naturalmente, as peculiaridades do Direito Tributário, inclusive no campo da interpretação, o CTN incluiu no livro II, entre as Normas Gerais de Direito Tributário, várias regras de interpretação e integração da legislação tributária no que, sem dúvida, numa certa sistematização, fez muito bem. Todavia, saindo da tradição optativa de nossas leis mais gerais, procurou, nessa matéria, que jamais pode ser exaustiva, predeterminada e por isso mesmo muito menos compulsoriamente estrita, dizer:

> "A legislação tributária *será interpretada* conforme o disposto neste capítulo (art. 107)

Essa disposição serve bem para demonstrar que a letra do dispositivo está contra a vontade real da lei. Em primeiro lugar nesse capítulo não estão contidas

---

[2] VANONI, Ezio. *Opere Giuridiche*, vol. 1, *Natura ed interpretazione delle Leggi Tributarie*, ed. Giuffrè, 1961, p. 3.

as regras universais da doutrina, nem mesmo as da lei de introdução de aplicação em todos os ramos; também nesse capítulo não estão todas as hipóteses possíveis de ocorrer no próprio campo tributário, pois dependerão de aspectos fáticos e jurídicos imprevisíveis.

A seguir, dispõe o CTN

> Art. 108 – Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
> I – a analogia;
> II – os princípios gerais de direito tributário;
> III – os princípios gerais de direito público;
> IV – a equidade.
> § 1º – O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.
> § 2º – O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Também não é certa nem válida, a especificação compulsória de que na ausência de disposição expressa na aplicação terá que ser utilizada *sucessivamente* a ordem indicada da analogia, princípios ... equidade.

A validade dessa cogência no campo intelectivo seria uma violência à mente do intérprete e às manifestações de vontade real da lei. As regras de interpretação não são camisa de força mas constituem basicamente apenas uma metodologia a ser utilizada na conformidade do direito e da concreção que vão surgindo no desenvolvimento das relações. Como já vimos não são nem podem ser regras rígidas e muito menos sob ordem de vocação.

Já vimos que a interpretação é essencialmente o desenvolvimento do compreender.

Que significa *integração* da legislação?

Nada mais do que incorporação ao texto, ou contexto, do resultado da interpretação para efeito de aplicação integral. É o preenchimento da lacuna da lei. Em matéria tributária, em relação aos elementos constitutivos da obrigação tributária principal, em face dos textos supra ordenados não é possível a integração, pois feriria a Constituição (art. 19, I, art. 153, § 29) e o próprio CTN, art. 97.

Como o art. 108 indica como meios de integração a analogia, os princípios gerais do direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade, examinemos essas categorias:

Que vem a ser interpretação analógica?

Convém desde logo não confundir interpretação extensiva com aplicação da lei por analogia. Segundo esclarecimentos de Hensel e de Lion, podemos assim expor:

Interpretação extensiva – a situação de fato é clara, mas a de direito obscura, ou melhor, o intérprete procura fazer o texto alcançar a situação de fato, ele faz com que um caso, que não parece estar incluído na norma, nela se compreenda. É por isso chamada de interpretação extensiva da lei. É uma apreciação do campo

legal, que utiliza elementos de raciocínio para demonstrar que a lei alcança o fato, embora o texto não indique com precisão.

Aplicação analógica – a situação de direito é clara, mas a de fato obscura, ou melhor, o texto descreve com clareza uma situação de fato e o intérprete pretende aplicá-lo a outra situação de fato, por ser análoga à descrita pelo texto. Portanto, a aplicação por analogia implica a apreciação do estado de fato legal e a comparação deste com outro estado de fato concreto. Na interpretação por analogia fica patente: a) que o caso não está compreendido no quadro da lei, b) mas que deve ser tratado como se estivesse, por ser *concretamente* análogo.

Em consequência da sua configuração como relação jurídica, o tributo só deve ser aplicado de conformidade com a lei, esclarece Blumenstein, e acentua que em matéria de interpretação, no Direito Tributário, é preciso atender-se à sua estrutura específica.

Se a obrigação somente pode decorrer de lei, não podem ser aplicados os métodos extensivos, por meio de analogia, pois a Constituição não autoriza essa ampliação. Também assim não será admissível basear-se no escopo (*ratio legis*) para pretender-se restringir ou ampliar uma tributação prevista em lei. A interpretação da norma material tributária deve, pois, ser estrita: não ampliar nem restringir. Se houver omissão da lei, deve ser sentenciada a inexistência da obrigação. Se a obrigação estiver prevista, não deverá ser restringida: a aplicação deve ser estrita, tal qual disponha a lei tributária.

Os princípios gerais de direito tributário – Que se entende por princípios gerais de direito tributário como fonte supletiva da lei? Giorgio Del Vecchio esclarece que "a harmonia das diversas partes componentes do sistema deve ser experimentada e confirmada a cada instante, aproximando-se as regras particulares entre si e relacionando-as com os princípios gerais a que se prendem. Só assim poderá o jurista compreender o espírito do sistema e observá-lo em suas aplicações particulares, evitando os erros que se produziriam se ele se contentasse em considerar, por um modo geral, apenas esta ou aquela regra em si mesma. O jurista e especialmente o juiz devem, tanto quanto possível, dominar e por assim dizer, reviver todo o sistema, compenetrando-se de sua unidade espiritual, desde os princípios remotos e subentendidos ate as mínimas disposições, como se fossem autores do todo".

Princípios gerais de direito tributário no sentido de fonte supletiva da lei a que se refere o CTN são, portanto, os que resultam de todo o sistema jurídico tributário brasileiro e assim os princípios gerais de direito público também são os que decorrem de todo o sistema do direito público positivo do Brasil.

A equidade é a mitigação do rigor da lei. O Prof. Vicente Rao compendia estas três regras fundamentais da equidade:

1) por igual modo devem ser tratadas as coisas iguais e desigualmente as desiguais;
2) todos os elementos que concorreram para constituir a relação *sub judice*, coisa, ou pessoa, ou que, no tocante a estas tenham importância, ou sobre elas exerçam influência, devem ser devidamente consideradas;

3) entre várias soluções possíveis deve-se preferir a mais suave e humana, por ser a que melhor atende ao sentido de piedade, e de benevolência da justiça; *jus bonum et aequum*.

As três regras citadas se traduzem, em última análise, no princípio da igualdade do trato das relações jurídicas concretas e, como consequência deste princípio, no preceito segundo o qual deve o direito ser aplicado por modo humano e benigno."

Dispõe o art. 109 do CTN:

> "Art. 109 – Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas *não para definição dos respectivos efeitos tributários*".

Quando o Direito Tributário faz remissão a institutos, conceitos ou formas do Direito Privado, é evidente que o tributarista deve se valer dos princípios de direito privado para conhecer e interpretar aqueles dentro do próprio Direito Privado. Entretanto, se o Direito Tributário tem sua estrutura própria elaborada para alcançar os *efeitos tributários*, é evidente que estes são disciplinados pelo próprio Direito Tributário e não pelas categorias do Direito Privado.

A disposição do art. 109 visa afastar soluções privatistas dentro do Direito Tributário.

Antes da elaboração científica que veio demonstrar a existência de forma e conteúdo próprios do Direito Tributário, era comum e natural a tendência de se pretender aplicar na solução das questões tributárias o resultado das elaborações civilistas.

Essa situação, que encontrava razão na carência de estrutura do Direito Tributário, hoje é injustificável, pois na solução dos problemas jurídicos, como em qualquer setor do conhecimento humano, somente poderemos chegar às soluções certas, partindo das categorias adequadas de cada ramo do saber. É uma imposição lógica que decorre da estrutura de toda a Ciência em sistemas de conhecimento.

Portanto, como regra geral, devemos procurar solução para a problemática tributária, em primeiro lugar, dentro dos princípios, institutos, sistemática e técnica do Direito Tributário.

É preciso, entretanto, não chegar ao exagero, pois se é verdade que o Direito Tributário conta hoje com adiantada elaboração, não só como ciência humana tem omissões, como o objeto material que visa a regular apresenta muitos pontos em comum com outros ramos.

Não há dúvida, pois, que o Direito Tributário tem autonomia, mas nem por isto se deve passar ao lado oposto e pretender-se a completa desvinculação dos demais ramos jurídicos, pois isto abalaria a unidade do Direito.

Há certos problemas de direito, cuja solução somente pode ser alcançada com a colaboração ou a interpenetração dos ramos; são pontos ligados que exigem solução jurídica integral dentro do campo do Direito.

Assim como para a solução certos aspectos de fato, qualquer ramo da Ciência Jurídica precisa utilizar-se da colaboração de outras ciências, também para certos pontos de direito, um ramo do Direito precisa da colaboração de outros ramos jurídicos.

É preciso, de um lado, corrigir-se a tendência ainda muito comum em nosso país, especialmente dos julgadores e juristas não familiarizados com o Direito Tributário, de resolver questões tributárias por meio de puras concepções do Direito Privado, mas também é preciso que os juristas levem sua autonomia ao exagero de apartá-lo da unidade do Direito.

Na Alemanha, que é sem dúvida o país onde mais avançada se encontra a elaboração do Direito Tributário, deparamos no quarto volume de um dos melhores comentários ao Código Tributário, cujos autores são uma plêiade de magistrados e membros da Corte Tributária (BFH), transcrita sob o título *Rechtsbegriffe im Steuerrecht*, a seguinte advertência de Riewald: "A libertação do Direito Tributário das amarras dos conceitos do Direito Privado constituiu um feito de tão inestimável importância, que não é de se admirar que agora o pêndulo vá demasiadamente para aquele lado, sendo que muitos viram mais o que separa do que aquilo que une, tendendo mais para a separação do Direito Tributário, do que para a unidade do Direito alemão".

Na interpretação dos conceitos e institutos jurídicos deve-se partir da autonomia do Direito Tributário, porém sem perder de vista que o Direito Tributário é uma parte do Direito e que, ao contrário de supostos conflitos com o Direito Privado, ele tem e deve ter com este, como com os demais ramos do Direito, relações múltiplas e harmônicas.

Para um exame do problema dos institutos de Direito Privado no Direito Tributário e sua solução veja-se o capítulo VI de nosso livro *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, edição Bushatsky, a partir de p. 52.

Ainda dentro do capítulo que estamos examinando, dispõe o art. 110:

> "A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado , utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".

Esta disposição visa impedir que a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal utilize-se em suas leis tributárias uma forma indireta de fraudar a *competência* tributária que lhes concedem ou disciplinam as leis básicas citadas.

Talvez um exemplo possa, mais didática e facilmente, esclarecer o objetivo dessa disposição, por isso vamos ao exemplo:

A Constituição Federal, ao dar competência para instituir o imposto de transmissão imobiliária, emprega conceitos do Direito Privado, nestes termos:

> "Art. 23 – *Compete* aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
> I – transmissão, a qualquer título, de *bens imóveis* por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis ..."

A *lei tributária* estadual ou do Distrito Federal não poderá alterar o conceito, por exemplo, de "bens imóveis" que já está no Código Civil e foi adotado pela Constituição, porque seria uma forma indireta de o legislador Estadual ou do Distrito Federal alterar a competência constitucional.

Finalmente vejamos, para concluir o último artigo do capítulo sobre "Interpretação e Integração da Legislação Tributária" que reza:

> "Art. 112 – A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:
> I – à capitulação legal do fato;
> II – à natureza ou as circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
> III – à autoria, imputabilidade ou punibilidade;
> IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."

A equanimidade destas disposições está de acordo com princípios modernos de que a dúvida afasta o agravo. São princípios de respeito ao ser humano. Entretanto, chocando-se especialmente com o item III que na dúvida exclui a autoria, a imputabilidade, ou a punibilidade, o art. 136 dispõe que "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infração da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato". Este art. 136, embora ressalvando os casos de disposição de lei em contrário, lançou ao fiscalismo preceito já de há muito abandonado porque odioso e insustentável: o da responsabilidade sem culpa ou da chamada infração objetiva.

Acentua Blumenstein, citando a doutrina, a legislação e acórdãos da Suprema Corte da Suíça, "que o cometimento de uma infração de imposto pressupõe a culpa do autor é incontroverso na moderna literatura do Direito Tributário. A qualificação da infração tributária como infração objetiva como era antes (BGE 26.I.S.340) já foi abandonada (vgl BGE 39 I S. 401 ff). No mínimo é garantido ao acusado o direito de provar a exclusão de culpa (vgl. ZG 75 Abs. 3, § 23, II, 1).

O CTN é uma lei geral, de caráter paraconstitucional (legislação complementar da Constituição, art. 18, § 1º) que no Livro I dispõe sobre o sistema tributário nacional e no Livro II sobre normas gerais de Direito Tributário. Não é uma lei instituidora de tributos, mas de regras gerais dirigidas sobretudo ao legislador, ao intérprete e ao aplicador da lei.

Assim como já vimos normas sobre interpretação, também traz normas que devem ser atendidas pelo legislador ordinário com relação até a aplicação da lei.

Neste sentido, dispõe:

> "Art. 172 – A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:
> I – à situação econômica do sujeito passivo;
> II – ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato;

> III – à diminuta importância do crédito tributário;
> IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
> V – a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.
> Parágrafo único – O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155."

Não sendo possível neste final de aula esclarecer todos esses itens, queremos, entretanto, para concluir, chamar a atenção dos senhores para a preocupação que o Código revela em estabelecer princípios diretores para a própria elaboração da legislação ordinária fiscal da União, Estados e Municípios.

Essas disposições visam provocar uma certa sistematização de critérios *peculiares* do Direito Tributário.

Como exemplo típico, veja-se no item I, a referência à situação *econômica* do sujeito passivo. Não só é um critério de justiça social, mas tipicamente decorrente da *consideração econômica* que é de grande relevância no campo tributário (veja-se no livro *Estudos Tributários*, edição Resenha Tributária, 1974, pp. 349/384 o trabalho *A Consideração econômica no Direito Tributário*).

No item IV, as considerações de equidade já previstas no art. 107 com relação à interpretação aqui se apresentam na aplicação. No item V, a consideração a peculiaridades regionais do Brasil, matéria de fato que pode ser levada em conta nessa aplicação, como aliás também pode influir na concessão de isenções Parágrafo único do art. 176).

Como se vê, há peculiaridades no campo jurídico tributário reconhecidas até pela legislação que servem, para comprovar que ele constitui um ramo, que disciplina, em muitos pontos específicos, relações fáticas também, peculiares e por isso no próprio campo da interpretação e aplicação há uma série de especificidades.

PARTE V

Tributos em espécie: os tributos diretos

Imposto de Renda – Parecer

Tributação das Pessoas Jurídicas Domiciliadas no Brasil e o Desconto na Fonte Sobre Rendimentos aqui Auferidos por Entidades Domiciliadas no Exterior – O Problema do Tipo da Atividade Exercida: Distinção entre Atividade Jurídica e Atividade Funcional – o Domicílio da Pessoa Jurídica no Direito Privado e no Direito Tributário: Local do Estabelecimento e a Solução dos Autores, dos Tratados Internacionais e da Jurisprudência – A Errada Declaração do Contribuinte e a Natureza de Estrito Direito Público da Obrigação Fiscal – A Conceituação de *Royalties* e a sua Classificação para os Efeitos do Imposto de Renda[1].

Consulta

J. & P. COATS LTD., firma industrial domiciliada na Inglaterra, expõe a seguinte consulta:

A consulente é fabricante de linhas, fios e artigos do mesmo gênero, com estabelecimento fabril em Glasgow, na Escócia, onde tem sua sede e domicílio.

É a consulente proprietária de afamados processos de fabricação devidamente patenteados e de igualmente afamadas marcas de fábrica e de comércio.

Juntamente com outros fabricantes ingleses, também proprietários de patentes e de marcas, e todos representados pela consulente, como não tivessem interesse em ampliar sua atividade industrial ao mesmo tempo que seus produtos se tornavam afamados mundialmente, deliberaram ceder o uso dessas patentes e marcas, no Brasil, pela seguinte forma:

a) Concederam a um fabricante brasileiro (Cia. Brasileira de Linhas para Coser) o direito ao emprego dos processos patenteados e o uso das marcas mediante o recebimento de um *royalty*, e sob a condição de que essa fábrica venda com exclusividade a uma firma comercial por êles indicada;
b) a essa firma comercial (Machine Cottons Ltd.), terceira em relação a todos, com estabelecimento próprio e personalidade jurídica autônoma, concederam igualmente o direito ao uso das marcas de comércio, e o privilégio da exclusividade de comércio no Brasil com todos os produtos *coats*, quer saídos da fábrica brasileira, quer remetidos da Inglaterra.

A fábrica brasileira pertence a uma pessoa jurídica autônoma, com patrimônio próprio, fabricando por sua única e exclusiva responsabilidade e vendendo o seu produto à firma comercial mediante faturamento e saque de duplicatas.

---

[1] Nota da redação. O *Diário Oficial da União*, seção IV, de 24-03-1952, publica o acórdão n. 34.583 do Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, em que declarando ter sido apresentado o presente parecer de autoria do Dr. Ruy Barbosa Nogueira diz: "Êste brilhante parecer focaliza o ponto crucial do problema, qual seja a distinção entre atividade jurídica e atividade funcional" e após transcrever grande parte do mesmo, aceita ainda a tese relativa à declaração errada, dando, por unanimidade de votos, provimento integral ao recurso.

Igualmente a firma comercial possui instalações próprias, é uma pessoa jurídica autônoma, e as mercadorias que ela compra, revende também por conta própria e mediante faturamento.

A consulente que, como disse, nenhum estabelecimento possui no Brasil, apenas e tão só promoveu com as referidas firmas aqui estabelecidas atos assecuratórios de seus direitos.

Ao serem pagos ou creditados os rendimentos correspondentes aos "royalties", as referidas fontes vinham descontando e recolhendo, na forma da legislação do imposto de renda, o imposto devido pelas pessoas jurídicas domiciliadas no estrangeiro.

Acontece que em dado exercício, por manifesto erro de direito, a firma comercial, sem que para isso sequer tivesse mandato, preencheu declaração como se a consulente e os demais fabricantes ingleses fossem domiciliados no Brasil, o que provocou comparecesse uma comissão de agentes da fiscalização ao estabelecimento da firma comercial que, alegando constituir aquela declaração uma *confissão*, efetuou lançamento em nome da consulente, para os exercícios de 1943 a 1946, como se aqui estivesse ela domiciliada.

Que o Sr. Delegado do Imposto de Renda em São Paulo manteve esse lançamento, citando que no acórdão 20.931 de 1947 o 1º Conselho de Contribuintes examinando um determinado caso, decidira que "as firmas estrangeiras detentoras daqueles processos de fabricação exercem, de fato, uma atividade industrial no Brasil."

Parecer

Em face da consulta e especialmente depois do exame das peças do processo que nos foram exibidas, não temos nenhuma dúvida em afirmar que a pretensão fiscal é manifestamente improcedente. Mais ainda: o único acórdão, que aliás é de 1947, em que agora se apoiou o Sr. Delegado para decidir, além de já estar reformado pelo próprio E. Primeiro Conselho, por cúmulo, na sua situação velha, que foi citada, não tinha aplicação ao caso da consulente, simplesmente porque tratava de caso diferente, senão vejamos:

O Acórdão 20.931

1. Como se vê do primeiro considerando desse acórdão, a premissa ou razão de decidir foi

> "... que o *rendimento de fabricação* dos produtos em apreço, das firmas concessoras dos processos resulta da diferença entre o custo destes e o preço pelo qual são vendidos ao consulente F. Mario Bozzano..."; e
> "... que as firmas estrangeiras detentoras daqueles processos de fabricação exercem, de fato, uma atividade industrial no Brasil..."

Ora, no caso da consulente ela nada vende, apenas e tão só recebe uma remuneração *pela concessão de suas patentes e marcas*, o que constitui apenas uma atividade puramente jurídica.

Nenhum estabelecimento possui a consulente no Brasil; aqui ela nunca teve qualquer atividade industrial; nem possui qualquer instalação, sendo a lei do Imposto de Consumo, no tocante à *atividade industrial*, expressa:

> "Não será concedida *Patente de Registro* para fabrico a quem não tiver *instalação suficiente e adequada* aos fins da fabricação (§ 1º do art. 27.)"

E o art. 40 ainda mais veemente:

> "É contravenção registrar fábrica inexistente."

Quem tem estabelecimento industrial, com instalações próprias, devidamente habilitada com *Patente de Registro para fabrico*, e fabrica, é a Cia. Brasileira de Linhas para Coser. Quem vende aqui no Brasil é a própria fabricante, Cia. Brasileira, para a Machine Cottons, e esta, para seus clientes, tudo por meio de faturas e duplicatas.

A citação do acórdão e da observação de Tito Rezende sobre a reconsideração do acórdão, feita na informação fiscal, não tem, portanto, o menor cabimento, porque o acórdão com a nota do Mestre Tito Rezende se refere a caso diverso.

Atividade Jurídica e Atividade Funcional

2. A questão no caso é muito simples. Trata-se de saber se os rendimentos auferidos no Brasil pela consulente, em razão das licenças que concedeu às firmas aqui existentes, estão sujeitos ao regime de tributação de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil (art. 27) ou ao desconto do imposto na fonte, de pessoas jurídicas domiciliadas no .estrangeiro (art. 97, *a*).

A resposta está expressa no texto da lei, pois o art. 27 somente alcança:

> "As pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil."

e o art. 97, "a", é que a inclui:

> "Sofrerão o desconto do imposto à razão da taxa de 15% os rendimentos recebidos:
> a) pelas pessoas... jurídicas... domiciliadas no estrangeiro."

3. O fato de a consulente ter feito as estipulações referidas com as firmas aqui estabelecidas, poderia ter implicado em virem a ser consideradas, ela e as demais firmas inglesas, domiciliadas no Brasil?

É evidente que não.

Antes de tudo é preciso distinguir-se bem a mera *atividade jurídica*, pela qual uma firma estrangeira promove o asseguramento de seus direitos e obrigações sem vir aqui se estabelecer, da *atividade funcional*, que se traduz pelo prolongamento ou transferência para cá de suas atividades normais, vindo aqui colocar seu estabelecimento sede, filial ou representante a ela subordinado e que seja um seu prolongamento.

A questão já e pacífica, e, especialmente, em matéria de Direito Comercial e Tributário.

Com efeito:

Como muito bem acentua Miranda Valverde, exatamente ao esclarecer essa diferença – uma é apenas atributo da *personalidade jurídica* e a outra já consequência do *funcionamento*:

> "Daí a conseqüência de que as sociedades anônimas estrangeiras incluídas, pela lei reguladora de seu estatuto, entre as pessoas jurídicas, podem, independentemente de autorização para funcionar, *adquirir direitos e contrair obrigações, que não positivam o exercício normal, dentro do país, da sua atividade social*. Assim e em princípio, pode a sociedade anônima estrangeira, se pessoa jurídica, embora não autorizada a funcionar no Brasil, adquirir bens no território nacional, *tornar-se credora ou devedora*, estar em juízo, como autora ou ré" (Soci*edade por Ações*, vol. I, n. 320 – os grifos são nossos.)

Igualmente Rubens Gomes de Sousa ao tratar do assunto especificamente em matéria de Imposto de Renda, esclarece:

> "... a autorização é exigida somente para o *funcionamento* da sociedade no país, entendendo-se por funcionamento a prática dos atos tendentes à realização do fim social, não sendo portanto, pelo menos em princípio, exigida autorização para a prática de simples atos criadores ou assecuratórios de direitos, que não se possam incluir na definição de funcionamento" (*Estudos de Direito Tributário*, 1950, p. 19-20.)

Em obra publicada em 1934, *Sociedades Anônimas Estrangeiras*, o Prof. Cesarino Junior remata a conclusão de que necessitam

> "... de autorização governamental para o exercício de sua atividade funcional, mas independem dela para o exercício de sua atividade jurídica, tanto ativa, como passiva (p. 99.)"

O Domicílio da Pessoa Jurídica no Direito Privado e no Direito Tributário: Local doEstabelecimento

4. A unanimidade dos autores e dos tratados internacionais são acordes em que para os efeitos tributários o domicílio é onde está *o estabelecimento*.

Como luva ao caso da consulente Almeida e Reinach, em comentário ao art. 27 e especialmente ao acórdão 20.931, na obra *Imposto de Renda*, da Coletânea Lift, salientam com muita precisão:

> "De acordo com o art. 35, n. 4, do Código Civil, as pessoas jurídicas sediadas no exterior são domiciliadas no território nacional *quando têm um estabelecimento no país*."

O estabelecimento pressupõe um local que pertence à sociedade estrangeira, e em que esta exerce a sua atividade. O estabelecimento deve ser uma parte da sociedade estrangeira, e os negócios realizados no país devem ser contraídos *em nome e por conta da sociedade sediada no exterior, por preposto seu que esteja investido de amplos poderes de gestão* (Decisão do STF, de 15-01-1921, *Rev. Forense*, vol. 36, p. 146 e Prof. Dr. Dorn, que representou a Alemanha no Conselho Fiscal da Sociedade das Nações, num artigo sobre o acordo entre a Itália e a Alemanha para evitar a dupla tributação, Steuer und Wirtschaft, 1926, p. 197 e s.)

Não se deve confundir o estabelecimento com o representante autônomo e permanente. Uma sociedade não obstante possuir um representante, nessas condições não pode ser considerada domiciliada no país.

Há legislações de países em que uma sociedade estrangeira está sujeita ao imposto das pessoas jurídicas, uma vez que tenha representante autônomo e permanente. *Mas o nosso regulamento do imposto de renda não adotou disposição dessa natureza, determinando ao contrário explicitamente, que somente as pessoas jurídicas domiciliadas no país estão sujeitas a êsse impôsto.*

No caso em espécie, o consulente não é preposto das sociedades estrangeiras, mas uma firma autônoma, devidamente registrada na Junta Comercial. É *verdade que a fabricação se faz por conta das mencionadas empresas estrangeiras, mas a responsabilidade jurídica é exclusivamente assumida pelo consulente*[2]. A atividade não é exercida em local próprio das sociedades concessoras, mas presumivelmente em estabelecimento do consulente. As firmas sediadas no exterior não têm, consequentemente, *data venia*, *domicílio no país*, não estando, assim, sujeitas ao imposto das pessoas jurídicas.

No célebre *Código de Direito Internacional Financeiro* (*Rechtsbuch des Internationalen Finanzrechtes*) de Lipert, editado em 4 línguas, em 1935, no cap. VIII, das normas gerais para evitar a dupla tributação internacional, é exatamente a existência ou não do estabelecimento que soluciona o domicílio, sendo afastada a hipótese de simples mandatário que não seja continuação do estabelecimento. Eis o texto francês de *impostos de fonte* (*impôts à la source*) sobre a hipótese:

> "Le fait, pour une entreprise, d'avoir des relations d'affaires avec un pays étranger, par l'intermediaire d'un agent vraiment autonome (courtier, commissionaire, etc.) ne constitue pas, pour cette entreprise, l'existence d'un établissement stable dans ce pays."

Na recente publicação das Nações Unidas, Lake Success, 1948, XVI, 2. – *Conventions Fiscales Internationalles*, p. 4, art. 3º, se lê:

> "2. Est réputée établissement (*Betriebsstatte*), au sens de la présente Convention, une installation permanente de l'entreprise, dans laquelle est exercée en totalité ou en partie l'activité de cette entreprise"

à p. 7, art. 7º, esclarece:

> "Il est convenu de ne pas comprendre dans la notion d'établissement au sens de l'article 3 le fait d'avoir des relations d'affaires exclusivement par l'entremise d'un representant absolument indepéndant."

---

[2] Observe-se que o caso comentado é o de Bozzano, diferente do de Coats exatamente neste ponto, isto é: no caso de Coats nem sequer a fabricação é por sua conta, mas por conta, risco e responsabilidade da Cia. Brasileira, fabricante dos produtos, que os vende por conta própria à Machine Cottons.
O comentário, por isso, é ainda mais exato e procedente para o caso de Coats.

Exatamente essa mesma é a solução da nossa Suprema Corte. Curioso que hoje (6-12-1951) à *Fôlha da Manhã* de São Paulo publica na seção Direito e Justiça a seguinte notícia:

> "*Domicílio da pessoa jurídica estrangeira* – Em voto proferido, na qualidade de relator, no recurso extraordinário n. 11.147, de São Paulo, o min. Orozimbo Nonato deu a conceituação de estabelecimento, para efeito da caracterização de domicílio de pessoa jurídica estrangeira, a que se refere o art. 35 do Código Civil. *Os estabelecimentos* sitos no Brasil – esclareceu o conceituado jurista – da pessoa jurídica com sede no estrangeiro, consideram-se domicílio para as obrigações contraídas pelas agências respectivas. O estabelecimento, a que alude o Código, é a agência, é a sucursal, dirigida por preposto, *munido de amplos poderes de administração e de representação judicial*."

5. Ora, a consulente não mantém qualquer estabelecimento no Brasil. Ela apenas estipulou direitos e obrigações, e para isso está habilitada apenas e tão só como pessoa jurídica capaz que é, segundo a sua lei nacional. Não tendo aqui estabelecimento, não pode ser tributada como pessoa domiciliada no país porque isso seria um erro jurídico em face da nossa legislação e jurisprudência.

A Declaração Errada não Cria nem Altera a Obrigação Fiscal

6. O fato de Machine Cottons Ltd. ter apresentado erradamente uma declaração em nome da consulente não só, mesmo em direito privado, não tem sentido, porque não estava autorizada, como nenhuma consequência de exação acarreta. A obrigação fiscal é *ex lege*, de natureza pública e por isso mesmo a sua natureza *não se altera por vontade ou erro dos contribuintes* e muito menos de terceiro.

Em causa que patrocinamos, tivemos ocasião de examinar exatamente esse problema porque o contribuinte havia erradamente feito declaração de débito e foi exatamente a Fazenda vencida nessa preliminar, segundo brilhante e fundamentada sentença do Juiz Cantidiano Garcia de Almeida, aliás já confirmada pelo Tribunal Federal de Recursos. Assim está energicamente decidido:

> "Lembra a Fazenda ser de iniciativa dos devedores a denúncia da obrigação, não podendo êles repudiá-la depois de acolhida. Ao fisco descumpria acolhê-la se indevidos os impostos. Não lhe toca receber dádivas, de pura benemerência. Se irregular o tributo lhe competia, quando declarado, repeli-lo, não recolhê-lo como um presente, uma espórtula. Carece de fundamento essa idéia da Fazenda para não se revisar a decisão administrativa. Ao contribuinte, ainda, certo, então, da responsabilidade alegada, restava pensar de modo contrário, após, batendo-se por interpretação diversa, frente ao poder a fazê-lo em instância única e definitiva...
>
> ....

Direito adquirido não se estabelece em prol da Fazenda, *máximo partindo de erro, de fato ou de direito*.

A declaração do contribuinte, para o juízo tributário, nada mais é que um elemento de decisão, elemento esse cujo valor poderá ser livremente verificado.

Diante de uma declaração que *resulte divergente da verdade em prejuízo do contribuinte, o juízo tributário* não tem necessidade de colocar-se em face daquelas interrogações, que tem sentido em presença da confissão – prova legal, isto é, se foi ela *determinada por erro de fato ou por violência* (autos 20.038/46 do 1º Of. da Fazenda Nacional e Agravo de Petição 124 do Tribunal Federal de Recursos.)

Os autores são unanimeis em afirmar a exatidão dessa tese julgada pelo Juízo e pelo Tribunal Federal de Recursos. É bem explícito o seguinte trecho do eminente Prof. Pugliese:

> "... a obrigação tributária é uma obrigação de estrito direito público, absolutamente indisponível, quer da parte da administração, quer da parte do contribuinte, não compromissível nem transigível. O vínculo obrigatório não pode surgir se não existe uma norma de lei que determine seu nascimento, em relação a um determinado fato jurídico, ao qual a lei atribua a eficácia de fazer surgir uma obrigação tributária. Portanto, se se pode admitir que, em direito privado tenha eficácia uma confissão determinada de um êrro de direito, não se pode absolutamente admitir no direito tributário que uma obrigação possa surgir sem uma norma positiva de lei que a crie, sem uma causa jurídica que a justifique, em virtude de uma simples declaração, voluntária ou involuntária de um indivíduo.
> Se um poder imposicional não existe, a errada declaração do contribuinte não pode criá-lo, nem o caráter objetivo da ilegitimidade do ato administrativo pode mudar, pela errônea declaração do próprio contribuinte" (*La Prova nel Processo Tributário*, ed. Cedam, Padova, 1935, p. 97.)

Vê-se, pois, que nenhuma razão assiste aos fiscais em alegar que a apresentação de declaração pela "Machine" foi uma confissão de Coats (sic), pois a eles, ao invés de pretender a esse erro ide direito a natureza de confissão, cumpria tê-lo corrigido[3], porque divergente da obrigação prevista na lei.

Os *Royalties* e a Jurisprudência do Egrégio Primeiro Conselho

7. A convenção de *royalties* não é nenhuma novidade, em quaisquer das suas modalidades, de resto muito conhecida do Egrégio Primeiro Conselho.

O conhecido *Manual do Impôsto de Renda*, de Montgomery[4] à p. 194, dando o conceito do termo, transcreve o texto do próprio regulamento do Imposto de Renda dos EE. UU. que, em vernáculo, será:

> "O têrmo *royalties* abrange as somas recebidas em razão do uso ou do privilégio de usar patentes, direitos autorais, segredos de processos e fórmulas de fabricação, clientela (fundo de comércio), *marcas de comércio*, marcas de fábrica, franquias e outras propriedades semelhantes."

---

3 Vide sobre o assunto os itens 9 e 10 de nosso trabalho publicado na *Revista do Centro de Estudos Fiscais dos Agentes do Imposto de Consumo* n. 1, de 1949, p. 21 e reproduzido pela *Revista de Direito Administrativo*, vol. 16, p. 350.

4 *Federal Income Tax Handbook*, N. Y., 1939.

> (“The term *royalties* includes amounts received *for the use or for the privilege of using patents, copyright, secret processes and formulas, good will, trade mares, trade brands, franchises and other like property*.”)

Eis aí a natureza dos *royalties*.

Vejamos agora como o Primeiro Conselho de Contribuintes já produziu, sobre a matéria, remansosa jurisprudência, toda no sentido de que as prestações de serviços feitos por entidades domiciliadas no exterior, como também os rendimentos provenientes de *royalties* pagam o imposto pelo art. 97:

Já em 1947 temos o acórdão 21.084:

> “... está caracterizada a prestação de serviços, cujo pagamento à, entidade domiciliada no exterior ficará sujeita à tributação, nos têrmos do art. 97 do regulamento.” (*Rev. Fisc.*, n. 142.)

Em 1949 o acórdão 23.162 que reformou o 20.931 e esclareceu a tese jurídica de que as importâncias que remete às firmas concessoras, melhor se classificam como remuneração pelo uso de métodos de fabricação

> “... finalmente a taxa de 10% (hoje 15%) do art. 97 é devida quando da remessa dêsses lucros para o exterior.”

Agora em 1951 temos os acórdãos 29.848 e 29.923 que reconhecem expressamente a regularidade da convenção dos *royalties*:

> “... quanto aos *royalties* tributados nos exercícios de 1945 a 1946, êsses em tese, como reconheceu a própria repartição, representam despesas vinculadas à percepção do rendimento, e que tal *royalty* é regulado por acordo feito entre o recorrente e a sociedade estrangeira que tem o domínio da marca e do nome” (*Rev. Fisc.*, n. 184.)

E ainda por unanimidade de votos é o acórdão n. 30.337, publicado na *Rev. Fiscal* de 1951 sob n. 315, sobre “licença e assistência técnica, para uso das patentes e licenças de fabricação exclusiva no Brasil”, e a ementa é a seguinte:

> “...planos, desenhos e informações técnicas ligados a outros pactos contratuais para objetivação dêsses planos, resulta em prestação de serviços, sujeita ao desconto na fonte, como bens pertencentes a residentes no exterior.”

Por todos esses fundamentos é que afirmamos entender absolutamente improcedente a pretensão fiscal de que dá notícia a consulta.

S. M. J.

São Paulo, 6 de dezembro de 1951.

Ruy Barbosa Nogueira

(Advogado)

Imposto de Renda

Sumário: Início geral do prazo de decadência. Início específico do prazo de decadência para os casos de lançamento “novo”, “suplementar” ou “revisão”. O despacho recorrido.

Exposição e consulta

1. Em 13 de julho de 1964, esta Sociedade viu-se autuada pelos Agentes Fiscais da então Delegacia Seccional, a pretexto de haver infringido disposições do Regulamento do Imposto de Renda, razão pela qual apresentamos os esclarecimentos iniciais, por escrito, refutando a pretensão fiscal.

Os esclarecimentos prestados não foram considerados satisfatórios pela fiscalização, originando-se, assim, o lançamento do Imposto de Renda, a título de diferença, do exercício de 1961 (ano-base 1960).

2. Em tempo hábil, isto é, em 11 de abril de 1966, apresentamos reclamação contra esse lançamento, reportando-nos aos amplos esclarecimentos anteriormente prestados e requerendo, ao mesmo tempo, a realização de nova perícia, eis que as conclusões dos senhores Agentes Fiscais não exprimiam a realidade dos fatos.

Note-se que tanto para a apresentação dos esclarecimentos iniciais como da reclamação em tela, não houve necessidade de tomar-se “vista” do processo em questão, uma vez que dispúnhamos de todos os elementos necessários, inclusive cópia das informações que os srs. Agentes Fiscais nos haviam fornecido.

3. Em 25 de junho de 1970, a fim de ficarmos habilitados a prestar outros esclarecimentos ao senhor Agente Fiscal encarregado da nova perícia que havia sido deferida, tivemos a oportunidade de constatar, tomando “vista” do aludido processo, que após os esclarecimentos iniciais, os autuantes haviam dado a sua informação final, assim como datilografado o despacho que deveria ser assinado pelo então Delegado Seccional pelo qual autorizaria o lançamento em tela, sendo que, contudo, esse despacho não chegou a ser assinado por aquela autoridade fiscal (doc. I, em anexo), e o funcionário administrativo, embora inexistindo despacho da referida autoridade, emitira notificação do lançamento em questão, contra o qual havíamos apresentado a reclamação.

4. Por esse motivo, requeremos a sustação do andamento dos trabalhos da nova perícia e arguimos, incontinenti, a caducidade do direito da Fazenda Federal, face ao decurso do prazo e à inexistência de lançamento hábil, e devidamente formalizado, conforme petição que apresentamos em 26 de junho de 1970 (doc. II, anexo).

Os argumentos que invocamos nessa petição foram integralmente acolhidos pelo sr. Chefe do Serviço de Tributação, consoante despacho de 25 de outubro de 1970 (doc. III, em anexo), do qual recorreu “ex officio”.

5. Dando provimento ao recurso “ex officio”, entretanto, o sr. Superintendente reformou a decisão acima mencionada, por entender válido o suposto lança-

mento e ordenando o prosseguimento do processo, tudo pelos motivos expostos no respectivo despacho de 27 de maio de 1971 (doc. IV, em anexo).

6. Face a essa esdrúxula decisão, interpusemos recurso ao Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme petição protocolada em 13 de agosto de 1971 (doc. V, em anexo), em que suscitamos, como matéria preliminar, a questão relacionada com o citado lançamento, que consideramos nulo e, por isso mesmo inexistente, dada a falta de assinatura da autoridade fiscal (Delegacia Seccional do Imposto de Renda em ...) e, ainda, o fato de haver a Fazenda Federal decaído do direito de rever o lançamento primitivo, por ter decorrido e ultrapassado o prazo de cinco (5) anos, a que se refere o art. 173, inciso I, e parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

7. Fatos semelhantes e idênticos, em tudo e por tudo, ocorreram nos demais processos administrativos oriundos de outros autos de infração lavrados, na mesma data, pelos mesmos Agentes Fiscais.

8. Assim sendo, vimos solicitar parecer de V. Exa., às questões formuladas com base nos fatos em questão, a saber:

> 1. Não é exato que os lançamentos a que se referem os processos administrativos acima especificados, não se completaram, por falta de assinatura da autoridade fiscal competente, e, por isso, inexistem?
> 2. Não é exato, ademais, que a Fazenda já decaiu do direito de proceder aos lançamentos em tela, pelo decurso do prazo de caducidade a que se refere o Código Tributário Nacional (art. 173, I, parágrafo único)?

Parecer

I – A decadência ou caducidade é categoria de *direito material* ou *substantivo*. O CTN a coloca corretamente entre as “modalidades de *extinção* do crédito tributário”, equiparada e com os mesmos efeitos da extinção pelo próprio *pagamento* (Livro II, Título III, cap. IV, art. 156, I e V).

O instituto da decadência, para a própria garantia e segurança das relações jurídicas do crédito fiscal, rege essa matéria de forma que o seu prazo seja *fatal*, não admitindo *nenhuma interrupção* e, uma vez ocorrida, libera integralmente o contribuinte, tanto da obrigação principal do pagamento do imposto, como das obrigações acessórias, por *extinção definitiva* das mesmas.

Mais ainda, a decadência do direito de lançar deve ser declarada pela autoridade fiscal mesmo sem pedido do contribuinte, isto é, “ex officio”[1]. Tão rigorosa é a sua disciplina que, se por acaso o contribuinte pagar voluntariamente o crédito caduco, esse pagamento deverá ser restituído.

Esta é a disciplina legislativa, doutrinária e jurisprudencial não só no Brasil como em outros países civilizados.

---

1 CTN, art. 142: “Parágrafo único – A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

II – Assim, comecemos por ver o Código Tributário da Alemanha (Reichsabgabenordnung, hoje Abgabenordnung ou abreviadamente AO), sem dúvida o modelo científico de muitos dos códigos tributários atuais e que, como informa a Comissão Especial elaboradora do nosso CTN foi, dos códigos, a principal fonte de nosso Código Tributário Nacional[2].

III – O Código Tributário da Alemanha (AO) dispõe:

> "§ 143
> Gegenstand der Verjahrung
> Ansprjiche des Abgabenderechtigen aus Steuergesetzen unterliegen der Verjahrung nach den folgenden Vorschriften.
> *§ 148*
> Wirkung der Verjahrung
> Durch die Vollendung der Verjahrung erlischt der Ansprüche mit seinen Nebenanspruch."

ou em português:

> "§ 143
> Objeto da extinção (decadência)
> As pretensões do titular do imposto, decorrentes de
> ... leis tributárias, estão sujeitas à decadência, de acordo com as seguintes disposições.
> *§ 148*
> Efeito da extinção (decadência)
> Com a ocorrência da caducidade extingue-se o crédito do imposto e as obrigações acessórias."

No melhor e mais completo Comentário do Código Tributário da República Federal da Alemanha, feito por uma plêiade de Professores, Procuradores e Ministros da Suprema Corte Tributária (BFH), encontramos a seguinte exposição, baseada em tranquila jurisprudência:

> "4.1. Importância da decadência
> A decadência extingue a pretensão juntamente com as obrigações acessórias e deve ser declarada pela repartição fiscal – 'ex officio' (compare § 148). Na sua essência constitui uma causa de extinção do direito material da mesma forma que o pagamento, a compensação e a remissão.
> No Direito Civil a decadência somente é levada em consideração quando alegada, enquanto que no Direito Tributário o decurso desse prazo em qualquer época ou fase do procedimento deve ser declarada pela própria autoridade

---

[2] "a Comissão utilizou como subsídios, [...] os códigos tributários e as leis com caráter parcial de códigos, existentes na legislação comparada.
Dentre as leis do primeiro tipo, a primazia compete indiscutivelmente à Reichsabgabenordnung alemã" (*Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, edição do Ministério da Fazenda, Rio de Janeiro, 1954, p. 13).

> fiscal (vide acórdão RFH IV a 153/30 V. 29.10.30, Kartei AI 125 R. 1 – Stuw 1931 Nr. 7, iguais RFH 27, 244)"[3]

Também em outra obra recente, que é o *Direito tributário* (*Steuerrecht*) do Professor Wilhelm Kruse, esclarece ele à página 127:

> "o devedor tem o direito de recusar a prestação decorrido o prazo de decadência. O sujeito ativo da obrigação tributária não pode mais exigir a prestação quando a obrigação estiver caduca.
> Pela decadência se extingue a obrigação tributária com as suas obrigações acessórias (§ 148, AO).
> Se o contribuinte pagar voluntariamente, o pagamento deve ser restituído."[4]

IV – Assim também é no Direito Tributário Italiano.

É interessante até notar que estatuindo o art. 142 do nosso CTN que "compete privativamente à autoridade administrativa *constituir o crédito* tributário *pelo lançamento*", *o* Professor Tesoro demonstra a "ratio essendi" pela qual o prazo de lançamento na Itália, como no Brasil, *é de decadência*, e essa razão de ser é precisamente porque esse prazo é para a própria *constituição do crédito*:

> "l'accertamento tributário non ha un'efficacia simplicamente dichiarativa, ma anche costitutiva; si tratta, cioè, di un 'accertamento costitutivo', e conseguentemente è piú logico parlarei per esso di termini di decadenza.
> [...]
> Quindi, tratandosi di decadenza o preclusione stabilita dalla legge, non vi può essere nè sospensione nè interruzione per alcun motivo, non è ammessa rinunzia, nè tacita nè espressa, ed essa può essere dichiarata anche d'ufficio in qualsiasi stadio e grado dei giudizio, essendo privo di ogni efficacia giuridica qualsiasi accorde tra amministrazione e soggeto passivo inteso a derrogare al termine stabilito dalla legge."[5]

---

[3] *Kommentar zur Reichsabgabenordnung*, Hübschmann-Hepp-Spitaler, 6ª edição em cinco volumes, folhas soltas até 1972. Koln: Verlag Otto Schmidt, v. 1º, comentário 4 ao § 143.

[4] H. W. Kruse, *Steuerrecht*, 2. Auflage. München: Verlag C. H. Beck, 1969, p. 127.

[5] Giorgio Tesoro, *Principii di diritto tributário*.Bari: Dott Luigi Macri Editore, 1938, p. 273.
Notas da redação: Os trabalhos divulgados nesta Seção 1.3 – Imposto sobre a Renda – "Comentário" são de inteira responsabilidade dos respectivos autores, mormente quanto aos conceitos emitidos.
O presente estudo será reproduzido em três partes, ainda que em edições contínuas, na Resenha 1.3 ("Comentário"), consoante previsto no prospecto de lançamento desta Seção, datado de fevereiro de 1970.
Localização dos ordenamentos citados pelo autor (Pela ordem do texto do estudo):
– CTN – Código Tributário Nacional
Tem por marco inicial a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Pub. no *DOU* de 27.10.1966. Recebeu várias modificações. Dr. Fábio Fanucchi reuniu-as todas em seu livro *Estrutura atual do Código Tributário Nacional*, lançado pela editora Resenha Tributária Ltda., em 1970 (2ª edição, em 1971), e encaixou-as na primeira versão do Código, aduzindo as justificações que achou necessárias aos encaixes.

V – Portanto, além do prazo fatal, submetido à estrita legalidade e de reconhecimento “ex officio”, é intransigível, quer da parte da Administração como da parte do contribuinte e se o contribuinte pagar, voluntariamente, o pretenso crédito caduco, o pagamento deve ser restituído.

VI – No Brasil, o CTN, como *lei complementar da Constituição* (art. 18, § 1º) estatui imperativamente, como norma geral de Direito Público Substantivo, sob o título de

> “*Extinção do crédito tributário*
> Art. 173 – O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
> I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
> Parágrafo único – O direito a que se refere este artigo estingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

VII – Também o vigente Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n. 58.400, de 10 de maio de 1966, compendiando a legislação ordinária material dispõe, em absoluta harmonia com o CTN e mais especificadamente para o Imposto de Renda:

> “Art. 423. O direito de proceder ao lançamento do imposto de renda decai no prazo de 5 (cinco) anos contados da expiração do ano financeiro a que corresponder o imposto (Lei n. 2.862, art. 29).
> Parágrafo único – A faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, à revisão do lançamento e ao exame nos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes, para os fins deste artigo, decai no prazo de 5 (cinco) anos, contados da notificação do lançamento primitivo (Lei n. 2.862, art. 29, § único).”

Como se vê, com clareza meridiana, para a decadência no caso da consulente, o CTN, a legislação ordinária e o Regulamento dispõem, de modo *geral e específico*, senão vejamos:

Início geral do prazo de decadência

VIII – No art. 173, I, do CTN e no “caput” do art. 423 do RIR está a regra geral do início do prazo de cinco anos para ocorrer a caducidade do *direito de lançar*. Nessas disposições está declarado que esse prazo começa no dia 1º do exercício seguinte àquele em que o *lançamento* poderia ser efetuado, ou seja, 1º de janeiro do ano seguinte, precisamente porque, em nosso país, o exercício financeiro coincide com o ano calendário.

Assim, desde o dia 1º de janeiro de 1972 está genericamente caduco o direito de lançar o imposto de renda no Brasil, relativo até o ano base de 1965, porque sendo o exercício de 1966 aquele em que poderia ter sido lançado e não o tendo

sido, o prazo de cinco anos que começou no dia 1º de janeiro de 1967 consumou-se fatalmente no dia 31 de dezembro de 1971.

Início específico do prazo de decadência para os casos de lançamento "novo", "suplementar" ou "revisão"

IX – Nos citados parágrafos únicos o CTN e o RIR tratam com precisão do começo do prazo de decadência para o contribuinte que já teve "iniciada a constituição do crédito tributário pela *notificação*", ou seja, para os casos de lançamento "novo", "suplementar" ou "revisão".

Neste caso, se o contribuinte foi *notificado* no próprio exercício em que o lançamento já podia ser efetuado ou seja, no exercício a que corresponde o imposto, digamos, no dia 30 de junho do exercício, já a partir do dia 1º de julho desse mesmo exercício, em que foi iniciado o lançamento é que começa a correr o prazo fatal de cinco anos para *conclusão do seu lançamento*. Isto não só está expresso nos parágrafos únicos, como é elementar, porque para esse contribuinte já fora *iniciada a constituição* do crédito que lhe é imputável. A notificação válida a esse contribuinte é, em relação a ele, o *marco* do início do prazo de decadência do direito de a Fazenda concluir o seu lançamento. Em relação a este determinado contribuinte a *extinção definitiva* do prazo não vai esperar o término do prazo geral, mas consumar-se-á antes, porque a *constituição* do crédito tributário de sua responsabilidade também se iniciou antes, pela sua *notificação*.

X – Aliás, isto está didática e cientificamente explicado na mais completa e autorizada obra escrita sobre o CTN pelo eminente Professor de Finanças e Direito Financeiro Aliomar Baleeiro que, como Constituinte e Membro de nosso Parlamento, tanto colaborou na Reforma Tributária e hoje é Ministro Presidente do Supremo Tribunal Federal.

Comentando precisamente o art. 173 do CTN, S. Exa. escreve:

> "I. *Decadência do direito ao crédito tributário*. [...] nossas leis não só mencionam casos de decadência, diversos dos de prescrição, mas atribuem a uma e outra efeitos diferentes. Em resumo, a decadência faz caducar o direito, o prazo dela não se interrompe.
> II. *Início do prazo*. O art. 173 fixa as datas de início do prazo quinquenal de decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário, isto é, fazer o lançamento do qual ele resultará (CTN, art. 142):
> a) do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, ou seja 1º de janeiro do ano seguinte, porque, no Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil;
> III. *Extinção definitiva*. Por isso que se trata de prazo de decadência, o parágrafo único do art. 173 estatui que o direito de constituir-se o crédito tributário pelo lançamento ficará extinto definitivamente pelo decurso dos cinco anos, contados do dia em que o sujeito passivo foi notificado de qualquer medida preparatória do procedimento dos arts. 142 e segs.

> Repita-se que prazo de decadência não se interrompe: o procedimento para constituição do crédito preceda à notificação. Esta não interrompe o prazo de decadência: marca-lhe o ponto inicial no tempo.
> Se o sujeito passivo foi notificado da medida preparatória de lançamento, outra notificação da ultimação deste, aliás prevista no art. 145, 'caput', não tem qualquer efeito interruptivo sobre o prazo de caducidade, que começou a correr da anterior." (Destaques da transcrição)[6]

XIV – No mesmo sentido desta é também a Decisão n. 389/1971, mesma autoridade, proferida em 29 de junho de 1971 no Processo n. 603.590/1970 e citando outras idênticas nos Processos N. 6.201/1969 e n. 219.230/1969[7].

XV – Portanto, não há necessidade sequer, nos casos apontados pela consulente, de se indagar se tem ou não procedência o despacho administrativo recorrido, do Sr. Superintendente da Receita Federal, pois não existia mais nenhum direito ou mérito a ser apurado, quando a decisão recorrida, num esforço inútil e pretendendo o absolutamente impossível, quer dar ainda validade a ato *nulo* (não ato anulável)!

Mas acontece ainda que, "in casu", o prazo fatal já começara a correr do *dia da notificação do lançamento primitivo*, por se tratar do caso de *revisão* de lançamento. Assim sendo, na data do despacho recorrido (27 de maio de 1971) a decadência do direito de lançar já se tinha consumado.

Logo, "tollitur quaestio", não existindo, como não existe, mais o próprio *direito* ou *faculdade* de rever o lançamento, este direito ou faculdade já estava caduco. Não existindo o "prius", não existe o "posterius".

---

[6] Aliomar Baleeiro, *Direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1971, p. 514/515/516.

[7] Resenha Tributária 1.2, terceiro trimestre de 1971, p. 1063/1065.

Notas da redação: Os trabalhos divulgados nesta Seção 1.3 – Imposto sobre a Renda – "Comentário" são de inteira responsabilidade dos respectivos autores, mormente quanto aos conceitos emitidos.

O fracionamento da reprodução do estudo de que trata esta edição está justificado em Notas da Redação à primeira parte, objeto da Resenha n. 28, de junho de 1972, da Seção "Comentário".

Localização dos ordenamentos citados pelo autor (Pela ordem do texto do estudo):

– RIR – Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n. 58.400.

Como data de 10 de maio de 1966, muitas das suas disposições estão alteradas, revogadas ou acrescidas, por força de legislação posterior. Foi publicado no *DOU* de 12.05.1966 e é também objeto da Divulgação n. 965, do Departamento de Imprensa Nacional. Como essa Divulgação está esgotada, Resenha reproduziu-a, fotograficamente, exclusivamente para os assinantes da sua seção "Imposto sobre a Renda – Regulamentação 1.4". Através desta última, e por meio de notas e referências, de toda a legislação e normas posteriores, sob os dispositivos próprios da última consolidação da legislação do imposto de renda, operada com o Decreto n. 58.400/1966, essa consolidação está sendo atualizada, relativamente a cada exercício de 1966 a 1972.

– CTN – Código Tributário Nacional

Tem por marco inicial a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Pub. no *DOU* de 27.10.1966. Recebeu várias modificações. O Dr. Fábio Fanucchi reuniu-as todas em seu livro *Estrutura atual do Código Tributário Nacional*, lançado pela editora Resenha Tributária Ltda., em 1970 (2ª edição, em 1971), e encaixou-as na primeira versão do Código, aduzindo as justificações que achou necessárias aos encaixes.

O despacho recorrido

XVI – Apenas para demonstrar o óbvio ou a inanidade do despacho recorrido que pretende o impossível, isto é, dar efeito jurídico a "ato nulo" e ainda interromper prazo de "decadência" que, ao contrário, é fatal, examinemos esse despacho à luz da *lei*, do RIR, da doutrina, da orientação do próprio Ministério da Fazenda, e ainda da torrencial jurisprudência.

XVII – Disciplinando o próprio exercício do direito de lançar "ex officio" o imposto de renda, o RIR dispõe no art. 408:

> "§ 4º A autoridade lançadora apreciará o processo; se o julgar improcedente, mandará arquivá-lo; no caso contrário, autorizará o lançamento (Decreto-lei n. 5.844, art. 78, § 3º)."

Tendo a ora consulente arguido a *nulidade* do lançamento "ex officio" de revisão, a autoridade competente de primeira instância decidiu:

> "IR. Pessoa Jurídica. Deferida a preliminar de nulidade.
> Nula a notificação por não se ter ultimado o lançamento, em virtude de não haver a autoridade lançadora firmado o despacho respectivo."

explicitando os seguintes fundamentos:

> "*Considerando* que, *ex vi* do que dispõe o § 4º do artigo 408 do Regulamento do Imposto de Renda, o lançamento *ex officio* deverá ser autorizado pela autoridade lançadora, no caso do presente processo, o então Delegado Seccional do Imposto de Renda [...];
> *Considerando* que, segundo se pode verificar a fls. 488 deste, embora lavrado o despacho necessário a que se aperfeiçoasse o lançamento, não foi ele firmado pela autoridade competente;
> *Considerando* que a falta de cumprimento de formalidade essencial torna o ato nulo, sem condições, portanto, de produzir qualquer efeito jurídico;
> *Resolvo* julgar nula a notificação efetuada e, em consequ*ência, determinar o cancelamento da mesma e o arquivamento do processo*."

XVIII – Apreciando em recurso de ofício esse despacho juridicamente perfeito, ao invés de apenas confirmá-lo, o Sr. Superintendente dá-lhe provimento, alegando, dentre outras, as seguintes teratologias jurídicas:

> "O fato de não ter sido firmado o despacho em exame não pode gerar a presunção (*sic*) de que o lançamento não foi autorizado [...].
> Aliás, só a praxe (*sic*) é que estabeleceu o despacho de autorização [...]."

E, ainda, a seguinte contradição dentro do seu próprio despacho:

> "Aliás, é intuitivo que os atos praticados pela repartição o *são por ordem e autorização de* seu chefe [...]."

São verdadeiramente inacreditáveis tais razões para decidir, pois são exatamente o avesso do que está expressamente declarado nos textos legais e se de acordo com o art. 3º da *Lei de Introdução ao CCB* "ninguém se excusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece", *a fortiori*, a autoridade fiscal não pode, em

matéria de lançamento, que é "atividade administrativa" "*vinculada* e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional" (CTN, parágrafo único do art. 142), dar fundamentos contra o texto expresso da lei chegando a dizer que "só a praxe é que estabeleceu o despacho de autorização", quando a decisão reformanda invocou expressamente o § 4º do art. 408 do RIR que, por sua vez, faz remissão expressa ao § 3º do art. 78 do Decreto-lei n. 5.844, o qual instituiu o despacho de autorização.

XIX – Tito Rezende e Castro Viana Jr. que além de especialistas do Imposto de Renda foram Diretores do Imposto de Renda, anotando precisamente esse dispositivo da lei, citam ainda acórdão específico do Egrégio Tribunal Federal de Recursos:

> "*Competência – É dos delegados do imposto de renda, como autoridades lançadoras, a atribuição de mandar instaurar processos de lançamento* 'ex officio'."

Nessa mesma anotação invocam este acórdão, que serve como luva ao caso consultado:

> "A proibição de ser feito o lançamento 'ex officio' por funcionário não devidamente credenciado, encerra uma garantia ao contribuinte contra a ânsia e açodamento de quem não dispõe de experiência, e exata compreensão para o exercício da autoridade. Por outro lado, como acentua o Dr. Juiz, evita que o fisco se transforme em instrumento de perseguição."[8]

XX – As decisões das repartições e órgãos do Ministério da Fazenda, no mesmo sentido de *ato nulo* por inobservância desse dispositivo, são inúmeras:

---

[8] *Consolidação das Leis do Imposto de Renda*, tomo I. Rio de Janeiro, 1955, p. 232/239. O acórdão citado do TFR está publicado no *DJ* de 08.07.1952.
Notas da redação: Os trabalhos divulgados nesta Seção 1.3 – Imposto sobre a Renda – "Comentário" são de inteira responsabilidade dos respectivos autores, mormente quanto aos conceitos emitidos.
O fracionamento da reprodução do estudo de que trata esta edição está justificado em Notas da Redação à primeira parte, objeto da Resenha n. 28, de junho de 1972, da Seção "Comentário".
Localização dos ordenamentos citados pelo autor (Pela ordem do texto do estudo):
– RIR – Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n. 58.400.
Como data de 10 de maio de 1966, muitas das suas disposições estão alteradas, revogadas ou acrescidas, por força de legislação posterior. Foi publicado no *DOU* de 12.05.1966 e é também objeto da Divulgação n. 965, do Departamento de Imprensa Nacional. Como essa Divulgação está esgotada, Resenha reproduziu-a, fotograficamente, exclusivamente para os assinantes da sua seção "Imposto sobre a Renda – Regulamentação 1.4". Através desta última, e por meio de notas e referências, de toda a legislação e normas posteriores, sob os dispositivos próprios da última consolidação da legislação do imposto de renda, operada com o Decreto n. 58.400/1966, essa consolidação está sendo atualizada, relativamente a cada exercício de 1966 a 1972.
– CTN – Código Tributário Nacional
Tem por marco inicial a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Pub. no *DOU* de 27.10.1966. Recebeu várias modificações. Dr. Fábio Fanucchi reuniu-as todas em seu livro *Estrutura atual do Código Tributário Nacional*, lançado pela editora Resenha Tributária Ltda., em 1970 (2ª edição, em 1971), e encaixou-as na primeira versão do Código, aduzindo as justificações que achou necessárias aos encaixes.

> "*É* nulo o processo feito com inobservância das formalidades estabelecidas no art. 78." (Acórdão unânime n. 43.724 do 1º Conselho de Contribuintes, *DO* de 10.01.1956).

> "Considerando, pois, que o feito teve origem irregular, desobediente de prescrições do art. 78 do Decreto-lei 5.844, reproduzido no atual Regulamento [...].
> Acordam os Membros do 1º Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, conhecer do recurso para anular o processo." (Acórdão n. 36.143, *DO* de 08.09.1952).

> "Lançamento *ex officio*. Art. 78.
> [...] segundo assentada jurisprudência fiscal, nulos são os atos em que se não observam as determinações regulamentares pertinentes aos mesmos." (Acórdão unânime n. 29.545. Rev. Fiscal 1951 dec. 100. No mesmo sentido Acórdão n. 32.037, *DO* de 10.10.1951. Idênticos, Acórdãos n. 32.038 e n. 32.040).

XXI – Portanto, sem sombra de dúvida, em relação à revisão dos lançamentos do imposto correspondente aos exercícios de 1961, 1962 e 1963 consultados, e até hoje juridicamente *inexistentes*, estão, todos eles, extintos por caducidade do *direito de lançar*:

– quer se conte o prazo pelo início geral, a partir do dia 1º de janeiro de cada ano seguinte;
– quer se conte o prazo, especificamente, a partir da *notificação* de cada lançamento primitivo, pois que cada lançamento primitivo foi feito dentro do próprio exercício a que correspondia o imposto.

XXII – Ficam, assim, positivamente respondidos os dois quesitos formulados:

1º) os lançamentos objeto da consulta até hoje não se completaram;
2º) Já está extinto o *próprio* direito de lançar, porque já decorreram os respectivos prazos fatais de *decadência*. Esta não pode deixar de ser declarada, pois além de arguida como um direito inalienável, é instituto de ordem pública, decretável até mesmo "ex officio".

Este é nosso parecer.
São Paulo, maio de 1972.

Imposto de Renda[1]

Sumário: Sociedades Anônimas. Comissões. Bonificações – Gratificações e Semelhantes sem Origem e Identificação do Beneficiário. Alíquota Condensada ou Una Tantum. A Consumição do Fato. Econômico Tributário. A Assunção da Responsabilidade pelo Imposto na Fonte, com o Desconto por dentro: contribuinte individualizado. Natureza e Regimes dos Arts. 308/181 e do Art. 502. Aspectos no Direito Tributário Comparado. Prática Administrativa e Jurisprudência. Pretendida Alteração do Critério Jurídico. Acumulação Juridicamente Impossível: Confisco.

Nada mais útil para o esclarecimento de problemas e casos fiscais do que tomar-se ocorrência errônea, estudá-la dentro da teoria, da técnica e da prática para demonstrar-se o verdadeiro direito e prevenir-se a repetição de erros prejudiciais a todos.

O fato objeto deste estudo

Uma sociedade anônima vem cumprindo rigorosamente as disposições expressas dos arts. 308 e 181 do Regulamento do Imposto de Renda, isto é, vem pagando cumulativamente as elevadas alíquotas, respectivamente de 40% na fonte e mais 30% na declaração, além do imposto em razão da não dedutibilidade dos tributos pagos, de modo a atingir 91% em relação aos eventuais casos de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, cuja operação ou causa não seja indicada e não identificado o beneficiário do rendimento.

Além da convicção de estar cumprindo estrita e plenamente a legislação, informa a sociedade, é notório que as "práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas" (CTN, art. 100, III) são no sentido de que as sociedades anônimas, nesses casos, nada mais devem cumprir senão as citadas dispo-

---

[1] Este é um exemplo concreto de como estamos realizando os estudos de *Casos e Problemas* nos Cursos de Graduação, Especialização, Mestrado, Doutorado e nas Mesas de Debates, na Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, de acordo com os novos Estatutos da USP.
Além do programa e bibliografia que distribuímos, utilizamos os livros de texto (*Curso de Direito Tributário e Direito Tributário Comparado*) e as Coletâneas de *Casos e Problemas Tributários* (1ª a 5ª).
Sempre que possível, antes de publicarmos um trabalho sobre caso concreto, apresentâmo-lo aos alunos, conforme o grau do curso, mas apenas "o fato objeto do estudo".
Somente depois de os alunos, motivados pelas dúvidas, terem estudado, debatido ou pelo menos se preparado, é que apresentamos a "problemática, estudo e conclusão do caso exposto", para novo debate, confronto e crítica com os trabalhos que cada um ou a equipe tenha realizado. Este tipo de estudo é o que recomendamos à p. 255 do livro *Direito Financeiro – Curso de Direito Tributário*, 3. ed., 1971.
O desenvolvimento desta metodologia socrática, como verdadeiro "laboratório jurídico", vem apresentando resultados muito satisfatórios.

sições dos arts. 308 e 181 do RIR, tanto assim que já foram até emanadas e publicadas decisões das próprias autoridades fiscais superiores, como verdadeiras instruções, nesse caso, a estas pessoas jurídicas.

Entretanto esta sociedade acaba de ser surpreendida com a lavratura de auto de infração impondo-lhe multa de 50%, mais correção monetária, com base nos seguintes pretensos fundamentos:

> "Efetuando fiscalização junto à empresa em epígrafe, constatei que foram realizados pagamentos a beneficiários não identificados, nos anos de 1968 e 1969, tendo sido o imposto de renda devido na fonte recolhido conforme guias examinadas e de acordo com o artigo 308 do Regulamento. Entretanto, não foi feito o reajustamento dos rendimentos conforme prevê o art. 502 do Regulamento do Imposto de Renda. Fiz o cálculo do reajustamento, resultando num rendimento bruto de Cr$ ... O imposto de 40% sobre esse total seria de Cr$ .... Diminuindo o imposto já pago de Cr$ ..... há uma diferença a pagar de Cr$ .... Essa importância foi corrigida monetariamente de acordo com os índices trimestrais aplicáveis em cada caso, conforme demonstração anexa".

Conforme se poderá verificar do auto cuja cópia anexa, o Agente Fiscal pretende, contra as disposições da lei, contra as práticas e a orientação fiscal, confundir e somar as hipóteses dos arts. 308 e 502, o que levaria à tributação de 66,4% na fonte, de 30% na declaração, 19,0% da não dedução do imposto de fonte e 9% da não dedução do imposto da declaração, ou seja, ao total de 125,3% sobre o rendimento pago.

Tal pretensão é procedente ou, ao revés, configura um erro pondo sob risco de danos a própria administração fiscal, as sociedades anônimas e enfim a própria harmonia entre fisco e contribuinte?

Problemática, estudo e conclusão do caso exposto

I – Comecemos pela leitura sistemática e comparativa dos textos:

Regulamento do Imposto de Renda

Livro V
Da Tributação dos Rendimentos de Residentes ou Domiciliados no Estrangeiro e dos Casos Especiais de Arrecadação nas Fontes Pagadoras

Título I
Da Incidência

Capítulo V
Dos Rendimentos não Individualizados

Art. 308 – Estão sujeitas ao desconto na fonte, à razão de 40% (quarenta por cen-

Livro VIII
Disposições Diversas

Título Único

Capítulo VII
Disposições Finais

Art. 502 – Ressalvados os casos previstos nos arts. 272 e 286, quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiado, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, caben-

to), as importâncias declaradas como pagas ou creditadas por sociedades anônimas, a titulo de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei n. 4.154, artigo 3º, §§ 2º e 3º e Lei n. 4.357, art. 18).

Livro III
Da Tributação das Pessoas Jurídicas Domiciliadas no Brasil

Título I
Dos Rendimentos Sujeitos à Declaração

Capítulo III
Dos Custos, das Despesas Operacionais e dos Encargos

Seção XIII
Das Comissões, Bonificações ou Gratificações não Individualizadas

Art. 181 – Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei n. 3.470, art. 2º).

do o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o tributo (Lei n. 4.154, art. 5º).

Art. 272 — O aumento líquido do ativo imobilizado resultante da correção monetária, independente da sua incorporação ao capital, ficará sujeito unicamente ao imposto de 5% (cinco por cento), *como ônus da pessoa jurídica*, observado o disposto no § 4º e ressalvado o disposto no art. 281 (Lei n. 4.357, art. 3º, § 7º e Lei n. 4.728, art. 68, § 1º).

Art. 286 — Os aumentos de capital das sociedades em geral, com recursos provenientes de reservas ou lucros em suspenso ficam sujeitos ao imposto de renda na fonte, à razão de 15% (quinze por cento), *como ônus da pessoa jurídica*, observado o disposto no § 4º deste artigo e o disposto no artigo 287 (Lei n. 3.470, art. 83).

Art. 161 – São custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria, tais como (Lei n. 4.506, art. 46);

d) os impostos, taxas e contribuições fiscais ou parafiscais, *exceto o imposto de renda;*

Art. 164 – Somente serão dedutíveis como custo ou despesa ...

§ 1º – Não *será dedutível o imposto de renda pago pela empresa,* qualquer que seja a modalidade de incidência (Lei n. 4.506, art. 50, § 1º).

II – Não só por meio de artigos autônomos e *sem qualquer remissão entre eles,* mas pela própria estrutura sistemática, o Regulamento do Imposto de Renda separa e distancia nitidamente, como diferentes, as situações descritas pelos artigos 308/181 e 502.

Pode-se mesmo dizer que cada hipótese compõe uma categoria ou instituto, não só formal, mas substancialmente diferentes, senão vejamos.

III – Como se vê, o art. 308 pertence ao capítulo V, debaixo da rubrica "Dos rendimentos *não individualizados*" que está dentro do Título – Da incidência, no Livro V – *Da tributação dos rendimentos de residentes ou domiciliados no estrangeiro e dos casos especiais de arrecadação nas fontes pagadoras.*

IV – Concomitantemente pelas razões genéricas das rubricas do Título e do Livro e, específica em função da rubrica do capítulo, ou seja: *casos especiais* de fonte, hipótese tipificada de incidência e finalmente de rendimentos *não individualizados* (neste último caso fiscalmente semelhante aos casos do mesmo livro, pois o rendimento de residentes no exterior como o rendimento ao portador também não são mais atingíveis por outra tributação em mãos do beneficiário: um por estar fora do território, o outro por ser anônimo e o *não individualizado* por se tornar anônimo dentro da autorização expressa da própria lei fiscal).

É exatamente por isso que o art. 308 prevê uma *última* ou *única* e *elevada* alíquota, na contemplação de que não mais serão tributados esses rendimentos *em mãos dos respectivos beneficiários.* O caso do art. 308 é antes de mais nada *uma hipótese de incidência, tipificada inclusive com alíquota expressa e qualificada como caso especial de arrecadação na fonte.*

Já o art. 502 foi colocado no cap. VII sob a rubrica "Disposições finais" do Livro VIII – "Disposições diversas".

Ora, disposições finais são geralmente exceções. Basta a leitura do próprio texto desse artigo 502 para, a contrário senso, ver-se que a regra é, cada contribuinte legal assumir o ônus do seu imposto, não a de assumir o ônus do imposto devido por terceiro, especialmente dentro de um imposto tipicamente pessoal, como é o de renda.

Essa regra geral está mesmo no CTN, art. 123, permitindo todavia que o legislador ordinário estabeleça exceções, como a do art. 502[2].

Portanto, o que o art. 502 veio permitir com oponibilidade à Fazenda foi uma exceção, isto é, que a fonte, além de pagar a renda ao *beneficiário do rendimento,* possa não fazer o desconto por fora, mas por dentro, isto é, responder pelo imposto devido pelo *contribuinte de fato* (chamado beneficiado) como mais uma vantagem ou rendimento e por isso mesmo esse *acréscimo* também incidirá no próprio imposto de fonte, por meio do reajustamento.

Veja-se que o art. 502 não denomina o contribuinte de fato de *beneficiário do rendimento* mas de *beneficiado* (ou seja, beneficiado do *quantum* do imposto no ato do desconto).

Esse beneficiado no art. 502 é um *identificado,* que por isso mesmo irá incluir na sua contabilidade fiscal (se pessoa jurídica) ou declaração (se pessoa física), não só o rendimento propriamente dito, mas também o benefício do imposto cujo *ônus* foi assumido pela fonte que não poderá deduzi-lo como despesa, mas que o

---

[2] CTN – Art. 123 – *Salvo disposições de leis em contrário,* as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

beneficiado terá de incluir como rendimento *a ser tributado* e cujo imposto, não tendo sido por ele suportado, também não será por ele abatido.

V – Qual o tipo, natureza, e regime da elevada alíquota de 40% do art. 308?

É o da tão expressivamente chamada pela doutrina de "Alíquota Condensada" ou também pela expressão latina *Una Tantum* (composta do adjetivo feminino, no caso nominativo singular una, seguido do advérbio *tantum,* que significa somente. A sua tradução fiel para o português é *somente uma*, ou seja, *única*, *mais nenhuma*).

VI – Rafael Calvo escreveu uma monografia precisamente com o título *"La determinazione dell'Aliquota Tributaria"*[3], e logo a partir da pág. 14 trata desse tipo de alíquota, tanto em "L'Imposta Generale sull'Entrata", como na "Imposta sugli Scambi".

VII – Na Espanha, a lei de 11 de junho de 1964, art. 193, n. 2, dispôs que esta alíquota (em espanhol "tipo") corresponde à soma das alíquotas das demais operações que podem ser acumuladas em uma única, concluindo:

> "El *tipo máximo* será el resultado de la suma de los que por Ley corresponda a cada una de las fases acumuladas".

VIII – O Prof. Francesco Forte esclarece que a conformidade com o princípio da *capacidade contributiva* exigido pelo art. 53 da Constituição italiana e o princípio da legalidade, nessa mudança de regime, não fere esses princípios, desde que seja *prevista em lei* e que essa alíquota "única" seja uma alíquota "condensada", isto é, não permita outra tributação.

Se aplicada a final, será a soma das anteriores e se na fonte ("a priori") libera a "situação" (renda, operação etc. tributada):

> "può modificare il regime di imposizione, mediante l'applicazione di aliquote o quote condensate in rapporto al numero presunto di atti economici imponibili".
> ... Il respetto del canone di legalità viene assicurato ... questo metodo di prelievo è dalla legge autorizzato... "[4]

IX – Frederico Maffezzoni, em trabalho inserto nos *Studi in Memoria di Benvenuto Griziotti,* estuda especialmente o tema em relação à *Imposta Generale Sull'Entrata* (que tem certa afinidade com nosso Imposto de Renda) e esclarece em que consiste o poder de *condensar* a alíquota:

> "Secondo tale concetto l'aliquota condensata è una somma di aliquote minori e precisamente di quelle che sarebbero altrimenti applicabili sui singoli scambi ed entrate che non si sonno voluti colpire direttamente.
> II concetto di condensazione della prestazione tributaria è invece più ampio, poichè tale prestazione è un prodotto dell'aliquota per il valore imponibile a

[3] Edição de 1969, Milano, Dott. A. Giuffrè Editore.

[4] Note sulla nozione di tributo nell'ordinamento finanziario italiano e sul significato dell'art 53 della Costituzione, p. 282.

cui questa se applica. Condensare una prestazione tributaria significa perciò, non soltanto fisare un'aliquota che sia somma delle aliquote minnori applicabili ai singoli scambi ed entrate non direttamente colpiti, ma anche determinare un valore imponibile che, moltiplicato per l'aliquota condensata, dia luogo ad una prestazione tributaria uguale alla somma delle singole prestazioni tributare altrimenti dovute sui singoli scambi ed entrate non direttamente colpiti. Alla condensazione della prestazione tributaria deve dunque concorrere sia l'aliquato sia il valore imponibile e come l'aliquota vi concorrere, condensandosi a sua volta, cosi il valore imponibile vi concorre mediante i criteri della sua determinazione"[5].

X – Na magnífica coleção *World Tax Series do* "International Program in Taxation" da Harvard Law School, no volume *Taxation in Italy,* sobre as alíquotas (the tax rates) no imposto sobre as entradas (General tax on receipts), também vemos que certas transações,

> ... "estão sujeitas a uma única fase de tributação *(una tantum)* pela qual uma alíquota consolidada é aplicada somente sobre uma transação cobrindo todas as anteriores e as subsequentes"...
> ... "are subject to single-stage collection *(una tantum)* under which a Consolidated rate is applied only to one transaction covering all prior and subsequent ones"...[6] (texto original, inclusive parênteses e grifo).

XI – A *base de cálculo* e a *alíquota* são, como se sabe, os elementos quantificadores da hipótese de incidência ou fato gerador. Alguns autores entre nós chamam-nas de "elemento financeiro". Preferimos a denominação "quantificadores" como os autores espanhóis, porque esta expressão está mais próxima da função de determinação do *quantum*.

XII – A problemática da avaliação, estimativa, ou fixação do *quantum*, como ressaltam os mais destacados tratadistas, é das questões mais delicadas no fenômeno impositivo e por isso mesmo a última *ratio* do procedimento[7]. O erro na fixação do crédito contamina todo o fatigoso edifício da tributação jurídica e pode mesmo chegar não só a injustiças, mas até as raias do confisco, como veremos adiante com a absurda pretensão do auto lavrado.

XIII – Casos bastante melindrosos e diríamos, extremos, de critérios de apuração da base de cálculo, quando estes elementos são diretamente inatingíveis, temos como exemplo típico para a *base de cálculo* o que entre nós chamamos de

---

5 *Contributo alla teoria giuridica del presupposto di fatto dell'imposta generale sull'entrata prelevata col sistema "una tantum",* Edição da Università Di Pavia, A. Giuffrè, Milano, 1950, p. 264.

6 Edição da Commerce Clearing House, Inc. Chicago, 1964, p. 733, item 14/6.1.

7 cfr., por exemplo: As *idéias básicas do Código Tributário da República Federal da Alemanha,* por SPITALER, na Introdução ao Grande comentário, em 5 vols. *Kommentar zur Abgabenordnung un den Nebengesetzen*; Hübschmann-Hepp-Spitaler. Einführung, seite 3/6, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.
Vide ainda nosso livro *Teoria do Lançamento Tributário,* 1965, "passim", e especialmente item 54, p. 62.

estimativa. Veja se nesse sentido o art. 148 do CTN e especificamente no Imposto de Renda o caso do "lucro arbitrado" em que, a nosso ver, tanto o CTN como a legislação empregam com impropriedade o verbo "arbitrar" e o adjetivo "arbitrado" quando se trata não de arbítrio, mas de *estimativa* mediante procedimento regular geralmente com descrição legal (ou técnico legal),

XIV – Para se alcançar a mais juridicamente precisa *tributação em conformidade com o fato gerador* (*Tatbestandmässigkeit der Besteuerung*), nesses casos em que se tem de recorrer à estimativa da base de cálculo, surgiram até métodos como o do *forfait* em França[8], o do *concordato* na Itália[9], o da *Pauschbesteuerung* na Alemanha[10].

Mas precisamente em relação à alíquota, caso típico é o da *alíquota condensada* que nos serve, neste momento, como protótipo ou modelo de exemplo o próprio caso consultado.

Com efeito.

XV – Qual a natureza e objetivo do disposto no art. 308?

Não seria possível um dispositivo mais explícito para permitir às *sociedades anônimas* o pagamento dos rendimentos aí especificados, sem indicar a causa e *sem identificar* o beneficiário do rendimento, pela compensação fiscal, de pagarem uma "alíquota condensada" ou "una tantum", de 40%, como soma presumida da alíquota ou alíquotas que o rendimento iria ainda sujeitar-se em mãos do beneficiário do rendimento, ao qual a lei outorga em contrapartida a opção pelo anonimato.

É rigorosamente isso que está escrito no texto, "ipsis litteris":

> "Art. 308 – Estão sujeitas ao desconto do imposto na fonte, *à razão de* 40% (quarenta por cento), as importâncias *declaradas* como pagas ou creditadas *por sociedades anônimas, a título* de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, *quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento* não individualizar *o beneficiário do rendimento.* (Lei n. 4.154, art. 3º, §§ 2º e 3º, e Lei n. 4.357, art. 18).

XVI – Veja-se que a característica fundamental dessa elevada alíquota *única* ou *condensada* de 40% *na fonte,* ai nessa hipótese de incidência visa, desde logo, e totalmente, entregar ao fisco (una tantum) o imposto que não terá mais possibilidade de receber do *beneficiário do rendimento,* pois que este, *legalmente,* opta pela sua não identificação. Em substituição à expectativa do fisco (tornada impossível pelo exercício do direito de opção ao anonimato) de receber as alíquotas futuras,

---

[8] cfr. Lucien Meiil, *Science et Technique Fiscales,* vol. I, p. 108 *Le forfait,* Presses Universitaires de France, 1959 e a bibliografia indicada.

[9] cfr. *Enciclopédia del Diritto,* Giuffrè Editore, Milano, verbete *Concordato Tributario* escrito por Benedetto Cocivera, vol. VII, 1961, e a literatura no final.

[10] cfr., no *Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften,* C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1972, no vol. II, pág. 827, os verbetes " Pausehalierung von"... e "Pauschsteuer"' e a Literaturhinweise, p. 1342 e segs.

especialmente as progressivas, a lei também lhe outorgou, a ele fisco, a alíquota condensada ou verdadeira cobrança antecipada e integral.

XVII – O saudoso Mestre Tiro Rezende, com a acuidade e prestreza com que analisava nossas leis fiscais, precisamente comentando a origem dessa disposição da Lei n. 4.154, art. 3º, sem citar o *nomen júris* dessa categoria de alíquota, já dissera:

> "pois o que ela visa compensar ou substituir é o imposto progressivo"[11],

e o § 2º do art. 3º dessa lei básica, consolidado no art. 308 do RIR, esclarece mesmo:

> "§ 2º – O beneficiário dos rendimentos referidos neste artigo *poderá optar* pela não identificação, caso em que o imposto será cobrado à razão da taxa de 40% (já fora de 45% e até 60%), *não servindo essa tributação para base de reajustamento do imposto devido velos residentes ou domiciliados no estrangeiro"*.

XVIII – Eis como o texto da LEI é até *mais explicito* que o de seu próprio Regulamento, O residente no estrangeiro, ao fazer a remessa, poderá vir a ser identificado, mas mesmo assim não haverá *reajustamento* nem pró nem a favor. Já ocorreu com a tributação única ou *una tantum* o que o Prof. Albert Hensel, em uma das melhores obras já escritas sobre Direito Tributário e que integra grande Enciclopédia, ensina: o da chamada Consumição do fato tributado.

Realmente, no caso, a tributação desse rendimento em mãos do beneficiário já chegou à *exaustão impositiva* do imposto de renda, assim julgada e fixada pelo critério da lei, por isso se aplica, neste ponto, o principio tributário do limite do quantum para não exaurir o ganho do contribuinte, não destruir a produtividade, não atingir as raias do *confisco*.

Eis a figura batizada pelo grande Mestre de Königsberg, aplicável ao caso:

> "hier muss ganz allgemein der Grundsatz der *tatbestandskonsumtion* des '*ne bisin idem' gelten*"[12].

ou em vernáculo:

> neste ponto tem de valer, de modo absolutamente geral, o princípio da *consumição do suporte fático (do fato gerador),* do *ne bis in idem*[13].

---

[11] *A Nova Legislação do Imposto de Renda,* 1963, Tomo I, p. 39.

[12] *Enzyklopädie der Rechts-und Staatswissenschaft,* vol. xxviii, *Steuerrecht Dritte*, *Völlig Neubearbeitete Auflage, Verlag* von Julus Springer, Berlin, 1933, p. 136.

[13] Com a instabilidade de expressões no Brasil, decorrente da influência das terminologias francesa e italiana, quer na doutrina como na legislação, tem sido chamado ora de fato gerador, de hipótese de incidência, de fattispecie etc. Tatbestand é a subjacência fática, o fato no caso é o rendimento. Fato gerador já é expressão integral, compreendendo o que *Teoria Tridimensional do Direito* de um modo integrativo, explica como "Fato-Valor-Norma" e que no alemão, com seu rigor verbal seria o "Steuertatbestand", isto é, o fato descrito e valorado pela lei tributária. Vejam-se os verbetes "Tatbestand", "Steuertatbestand" e "Tatbestandmässikeit" no magnífico *Dicionário do Direito Tributário e das Ciências Fiscais* (*Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*), publicado há poucos meses por C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1972).

XIX – Sem dúvida, o rendimento pago nas condições do art. 308, tendo sofrido o recolhimento da alíquota de 40% por falta de causa da operação e "a fortiori" *por não individualização do beneficiário do pagamento ou crédito,* em relação a este beneficiário do rendimento, para o imposto de renda, é ato jurídico consumado e fato econômico tributário consumido.

Nada tem a ver a hipótese de incidência e de arrecadação especial pela fonte de não identificado do art. 308 com o caso do art. 502 que trata, ao reverso, apenas e tão só, de contribuinte *identificado, individualizado* inclusive com as qualificações implícita de "*beneficiário* do rendimento" e explícitas de "*beneficiado*" pela assunção do ônus do imposto pela fonte pagadora, optada legalmente pelas partes. O caso do art. 502 é apenas o da comum *antecipação* de recolhimento na fonte e não hipótese de incidência.

XX – No caso do art. 308, além dessa situação liquidada *una tantum* em relação ao beneficiário do rendimento, a Sociedade Anônima vai sujeitar-se ainda às disposições do art. 181, ou seja, não poderá deduzir aquelas importâncias pagas ou creditadas sem causa e individualização, de modo a sofrer ainda a oneração de mais 30% na pessoa jurídica, além da não dedutibilidade de ambos pagamentos desses impostos, de modo a chegar à *desestimulante tributação* total do nível de 91%, como informa a exposição do fato.

XXI – Enquanto o art. 308, combinado com o art. 181, compõem a hipótese em que a sociedade anônima tem de recolher cerca de 91%, o art. 502 vem apenas permitir que a fonte assuma o ônus e que o beneficiário do rendimento o receba com o imposto por dentro, isto é, receba a quantia "*líquida,* cabendo o reajustamento do respectivo rendimento *bruto,* sobre o qual recairá o tributo".

O caso do art. 502 é comum e óbvio.

XXII – A jurisprudência administrativa vinha de longa data e sempre sem nenhuma relação com o caso do art. 308, firmando o princípio de que, se a fonte pagadora assumia o ônus do imposto, deixando de retê-lo do rendimento pago, resultava daí um *aumento do rendimento* também sujeito ao imposto. A lei veio cristalizar essa solução em texto. Assim esclarecera logo Tito Rezende, no já citado livro, à p. 47, sobre o hoje art. 502:

> "Que quer dizer esse dispositivo?
> ... se esta (a fonte) pagar o rendimento sem o desconto do imposto, a importância suportada pela fonte representa um *suplemento de rendimento,* também sujeito ao imposto de fonte, como *vantagem* ou *interesse* para o beneficiário" (grifos do original).

XXIII – Veja-se, por exemplo, que no sistema do Imposto de Renda da Alemanha, onde não existe nenhuma disposição semelhante à do art. 308, existem disposições semelhantes às do art. 502, com a mesma técnica de permitir que a fonte assuma o ônus do imposto e considera este como aumento do rendimento percebido.

No já citado *Dicionário do Direito Tributário* (abreviadamente HwStR), encontramos, dentro do amplo verbete *Abzugsteuer* (imposto retido), precisamente o

esclarecimento de que se a fonte assume o ônus do imposto de renda, o *quantum* do imposto *se torna parte tributável dos rendimentos,* ou no original:

> "die Steuer selbst wird dann zum stpfl. Teil der Einkünfte" (Parte C, item 4, 1ª coluna, p. 27 do 1º volume).

XXIV – Ora, em nossa legislação o art. 502 também trata apenas do *reajustamento do imposto* cujo ônus é assumido pela fonte e recolhido pelas alíquotas normais, por exemplo 8%, se honorários da profissão liberal. No caso só é indicada a operação ou causa que deu origem ao rendimento, mas é descrita a individualização do beneficiário do rendimento.

As disposições dos arts. 308 e 502 são mesmo de conteúdos antípodas. Se ocorrerem os requisitos do art. 502, não poderão tais pagamentos ser incluídos nos *requisitos negativos* do art. 308 e vice-versa. Na verdade, ao revés de serem cumulativos ou remissivos, os casos desses artigos são respectivamente excludentes.

XXV – De resto, como informa a exposição do fato, a S/A fora sempre orientada neste sentido que é o tranquilamente praticado pela quase unanimidade da fiscalização. O ilustre Agente Fiscal que a autuou, talvez não tivesse conhecimento de que a própria Superintendência sob cuja jurisdição trabalha, no Estado da Guanabara, já decidirá no sentido exato e que esses precedentes são garantias elementares dadas às sociedades anônimas, como parte do chamado *estatuto do contribuinte.*

A Constituição e as leis garantem o *exercício regular do direito* e o CTN, no art. 100, item I, II, III e § único, resguardam o contribuinte que seguiu a orientação de atos normativos, decisões normativas e práticas reiteradas das autoridades fiscais, mesmo quando estes atos sejam errôneos ou venham a ser alterados.

É o princípio da lealdade da administração fiscal[14].

Mesmo se tivesse procedência a pretensão fiscal (que nenhuma tem, bastando ver que pretende simplesmente o confisco), ainda assim, pelo art. 146 do CTN, a *alteração do critério jurídico* só vigoraria para o futuro, jamais retroativamente.

XXVI – Como já vimos, a pretensão de aplicar cumulativamente as disposições dos arts. 308 e 502 é apenas um equívoco de fato e de direito, e bastaria consultar a própria jurisprudência fiscal para se ver que não só o bom direito, mas a boa e incontroversa jurisprudência fiscal está ao lado do que expusemos, senão vejamos.

XXVII – A Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal da Guanabara, a que está subordinado o autuante, conforme se vê da decisão n. 50-70 publicada no DO, Seção I, Parte I de 4/5770, na p. 3205 já deixou decidido:

> "capítulo 1º – A interpretação da não aplicabilidade do artigo 502 do RIR tem inteiro fundamento, conforme esclarece o seguinte trecho do parecer.

[14] cfr. Os princípios da *oficialidade, vinculação* e *lealdade* do lançamento em nosso livro *Teoria do Lançamento Tributário.* Edição Revista dos Tribunais, 1965, itens 56 a 61.

> "Preliminarmente ao estudo do contestatório sobre a tributação das parcelas acima, urge comentar a prática do disposto no artigo 502 do RIR adotada no cálculo do imposto de arrecadação nas fontes objeto da presente lide.
> 1.12 – O art. 502 do Decreto número 58.400, de 10.5.66, revigorando disposição do artigo 5º da Lei número 4.154, de 28/11/1962, estabelece:
> Art. 502 – Ressalvados os casos previstos nos artigos 272 e 286, quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiado, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o tributo.
> 1.12 – Ora, a norma do artigo 502 restringe-se aos casos em que o contribuinte legal assume, ostensivamente, o imposto devido. Tanto assim é que o dispositivo se inicia ressalvando os casos típicos de assunção de ônus determinado por lei. Só se justificaria a aplicação do artigo 502 se admitido como válido o pagamento efetuado pela pessoa jurídica e a beneficiário identificado.
> 1.14 – Com a remessa dos pagamentos a beneficiário não identificado por causa ou operação "juris tantum" semelhante a gratificações, comissões ou bonificações, inexistentes a figura de contribuinte individualizado que autorizaria a transferência do ônus do tributo e, consequentemente, a aplicação do artigo 502 citado.
> 1.15 – Entendemos, assim, indevida a adoção da norma do artigo 502, bem como opinamos que os tributos devidos pela incidência da taxa especial do artigo 308 do RIR, sejam calculados como base na importância impugnada como despesa operacional, e não como foi feito, pelo valor reajustado na forma do artigo 502, também do RIR.

XXVIII –Também a mesma Superintendência na decisão n. 1289/71, processo n. 93.540/68, proferida no dia 30-12-1971, deixou bem esclarecido:

> "I – Renda. Fonte. – Reclamação contra Auto de Infração e Notificação Fiscal por falta de retenção de imposto na fonte referente a caso semelhante ao previsto no art. 308 do Regulamento aprovado pelo Decreto n. 58.400/66. Recurso de oficio a que se dá provimento em parte."
> A autoridade recorrente deu provimento, em parte, à reclamação do interessado, mandando excluir do crédito tributário o reajustamento previsto no art. 502 do RIR e os percentuais relativos à multa de mora, 10% por semestre ou fração, e juros de mora, 1% ao *mês,* por não se aplicarem à espécie, recorrendo de ofício desta sua decisão.
> Isto posto, e
> Considerando que o reajustamento de rendimentos de que trata o art. 502 do Regulamento aprovado pelo Decreto n. 58.400, de 10.5.66, não se aplica ao presente caso por não se tratar de fato de a fonte pagadora ter assumido o ônus do imposto devido pelo beneficiário;
> Considerando tudo mais que do processo consta.
> Dou Provimento, em parte, ao recurso *ex officio* para determinar que:
> I – seja mantido o imposto na fonte sem o reajustamento do rendimento tributável previsto no art. 502 do RIR;

XXIX – Veja-se ainda o acórdão n. 9.408 da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, proferido na sessão de 16-11-1971.

XXX – Portanto, sem sombra de dúvida, o auto lavrado é simples e juridicamente impossível, pois levaria, como já se viu desde à exposição dos fatos, às raias do confisco: não só atingiria a 125,3% do rendimento, mas não tem fundamento a aplicação cumulativa do art. 502. De resto, neste particular representa uma inconstitucionalidade pretendendo ferir mortalmente o Estado de Direito[15].

Em conclusão, a cobrança pretendida pelo autor do auto de infração lavrado configura erro de fato contra a natureza das coisas e erro de direito contra a Constituição, as leis, o regulamento e a jurisprudência vigentes e está ao arrepio de toda a autêntica doutrina. É integralmente improcedente.

---

[15] Sobre o "confisco", na *Encyclopaedia of the Social Sciences* dirigida pelo grande mestre Seligman, edição da Macmillan Company, 1948, New York, veja-se o verbete "confiscation", escrito por Carl Friederich, pp. 183/187 do vol. IV, além dos verbetes correlacionados e a bibliografia indicados no término do mesmo verbete.

Adde, especificamente no *Direito Tributário Brasileiro* e nas *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar,* obras do nosso já clássico Mestre Aliomar Baleeiro: *Confisco tributário.*

Do ponto de vista da redação jurídica tributária, não é a só percentagem da alíquota que pode configurar o "confisco".

Há casos em que a alíquota embora superior a 100%, em razão da natureza do tributo e da "base de cálculo" pode comportá-la (como é exemplo o IPI sobre cigarros) ou quando aplicada dentro do "poder de regular" ("police power"), tão desenvolvido na literatura jurídica dos EE.UU.).

Dentro da relação jurídica tributária tanto é confisco a tributação que absorva a totalidade do bem tributado, como qualquer parcela que exceda a *medida* fixada legalmente, pois o excedente ao legal será uma *confiscação* ou seja, cobrança sem legitimação, proibida até pelo art. 816, § 1º, do Código Penal, quando exigida com dolo.

Tratando da Contribuição de Melhoria, por exemplo, Baleeiro diz, a nosso ver com muita procedência, que "o fato gerador é a valorização ou benefício oriundo da obra. Não se pode admitir que isso autorizasse confisco do imóvel, pois a tanto equivale a contribuição maior do que o valor acrescido" (item X – Limites na C.F. de 1967, constante do comentário ao art. 81 do CTN Direito Tributário Brasileiro, 3ª edição, p. 327).

Em síntese, podemos fixar, que a transferência para o Tesouro Público, do total ou de parte do patrimônio do indivíduo, sem base legal e sem compensação, constitui a figura constitucionalmente proibida, a que se dá o *nomen juris* de confisco.

Imposto de Renda e Data dos Balanços

Consulta

A Associação Brasileira das Indústrias de Óleos Vegetais-Abiove, por meio de sua Comissão-Cojur, solicita nosso estudo e parecer sobre os seguintes quesitos que assim formula:

1º) A eficácia do art. 4º do Decreto-lei n. 2.182/1984 alcança as operações verificadas anteriormente à sua promulgação?

2º) Como deve ser entendida a sua aplicação em face da súmula 584 do STF?

3º) Considerando que o IR é apurado através de períodos base, a partir de qual período teria aplicação o Decreto-lei n. 2.182/1984, art. 4º?

4º) Como ficará a situação das empresas que encerram seus balanços em datas diferentes de 31 de dezembro?
   a) Balanço anterior à data de publicação do Decreto-lei.
   b) Balanço posterior.

5º) A superveniência do Decreto-lei teria alterado a situação das empresas já notificadas por terem deduzido seus prejuízos?

Parecer

Introdução

I – Conforme se vê da publicação *Imposto sobre a Renda* de autoria do Prof. Paulo Roberto Cabral Nogueira, vol. I da Coleção IBDT/USP, editora Resenha Tributária, São Paulo, 1984, quer pela legislação (art. 5º do Decreto-lei n. 1.418, de 3-9-1975), quer pela coisa julgada, nas operações de *Hedge* eram dedutíveis os resultados negativos, para os efeitos do Imposto de Renda.

O Decreto-lei n. 2.182, de 11-12-1984 (publicado em 12-12-1984), alterando pelo seu art. 4º, expressamente, a redação do art. 5º do Decreto-lei n. 1.418/1975, veio instituir, majorar, criar uma nova hipótese de incidência, extinguir ou reduzir a isenção de incentivo, dispondo literalmente em contrário ao direito substantivo então vigente, nestes termos:

> "os resultados negativos não serão dedutíveis" (nova redação do citado art. 5º, II)

II – Por sua vez, como lei complementar da Constituição Federal o CTN, nos termos e com os efeitos previstos no § 1º, art. 18 da própria Constituição, estabelece em suas Normas Gerais:

> "Art.104 – Entram em vigor *no primeiro dia* exercício seguinte àquele que ocorra a sua publicação *os dispositivos de lei*, referentes a impostos sobre o patrimônio ou *a renda*:
> I – que *instituem* ou majoram tais impostos;

II – *que definem novas hipóteses de incidência*;
III – que *extinguem* ou *reduzem isenções*.

III – Assim sendo, não há nenhuma dúvida de que essa *inovação* somente entrou em vigor e se tornou eficaz ou aplicável somente sobre tais situações que vierem a ocorrer *a partir do dia 1º de janeiro de 1985*, não podendo os dispositivos substantivos ou categoriais que criaram as novas obrigações principais ter nenhum efeito retroativo. Isto quer dizer na prática que todas as empresas que encerraram o balanço social até o dia 31 de dezembro de 1984, com as referidas deduções, nada têm a ver com tais inovações sobre o período já passado, pois estas inovações somente podem ser aplicadas sobre as *situações* que vieram ou vierem ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1985, porque tais inovações *não são nem podem ser retroativas*. Tal pretendida retroatividade afrontaria, como veremos melhor, não só as normas 1iterais da legislação complementar da Constituição Federal como, dentre outras e especificadamente, as dos arts. 4º, 43, 45, 97, 104, 105, 106 e 116 do CTN, mas também, escancaradamente, o disposto no § 3º do art. 153 da Constituição Federal e ainda o § 29 deste artigo e o 19 I.

Análise das Questões

IV – Passemos a análise mais aprofundada dessas questões fiscais tanto de direito substantivo como de direito adjetivo intertemporais.

Como se sabe, existe o imposto chamado não avaliável ou fixo, que não exige *base de cálculo* nem *alíquota* porque a própria lei já prefixa o *quantum*, sendo simples o seu lançamento e exigência e que nada tem a ver com os que sitos formulados. Estes se referem ao Imposto sobre a renda das empresas, que é o mais típico imposto periódico.

V – O imposto chamado *periódico ou de avaliação* é aquele que compreende um certo espaço de tempo de ocorrência da situação ou relações fáticas imponíveis, de tal sorte que a própria fluência temporal ou período preestabelecido integra a *qualificação normativa e tipológica do fato gerador*.

Tão relevante é o tempo ou período deste imposto, que dentro dele tanto pode nascer *a expectativa de direito* do fisco como se extinguir.

Para maior clareza tomemos precisamente para essa demonstração o texto literal da lei substantiva, categorial ou instituidora da incidência, que está reproduzido no vigente Regulamento do Imposto de Renda, subordinado às seguintes *rubricas* geral, particular e específica: no Titulo II: Base de Cálculo; capítulo I: Período Base de Incidência; seção I: Apuração Anual do Lucro, nestes termos:

> "Art. 145 – O período base de *incidência* do imposto *devido* em cada exercício financeiro é o *exercício social*, ou de *apuração anual de resultados da pessoa jurídica*, terminado em qualquer dia do ano calendário anterior ao exercício financeiro" (Decreto-lei n. 5.844/43, art. 43).

VI – O *período base de incidência* é, pois, o do *exercício social* da empresa, em geral de um ano, que pode ou não coincidir com o ano calendário.

Dentro deste período cada operação lucrativa cria para os sócios ou acionistas uma *expectativa de direito* de participação no lucro e para o Fisco uma *expectativa de incidência* do imposto sobre a renda; cada operação negativa uma expectativa de prejuízo para o sócio ou acionista e apenas de não imposto para o fisco.

Somente no dia do encerramento do *exercício social* é que, apurado o resultado, se positivo, dá nascimento aos respectivos *direitos de crédito*.

O Estado Fisco que jamais é sócio de prejuízos definitivos terá não só credito tributário privilegiado e deduzido do resultado a ser distribuído aos sócios de direito privado, mas evidentemente o direito obrigacional público também somente nasce na mesma data do encerramento do período, isto é, dessa apuração dos resultados do período. Nos termos da legislação fiscal e financeira o imposto *incidido*, será *devido* e pago no vencimento que somente pode ocorrer no *ano financeiro* imediato ao encerramento do período ou exercício social.

VII – Assim sintetizado o direito objetivo e substantivo vigente, isto é, a tipologia fechada que cria e fixa no tempo o nascimento da pretensão e do direito creditório fiscal, passemos a examinar se a *lei substantiva* tributária, que por meio de disposições categoriais cria ou institui *previamente* as incidências através da *qualificação normativa* do fato como gerador (vale dizer, pela especificação atributiva da situação, dos sujeitos, do espaço, do tempo, da base de cálculo e da alíquota) poderia ser *direta e expressamente* Retroativa ou ainda, se a Administração Fiscal na sua atividade meio, de lançamento, que é "atividade administrativa... vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional" (art. 142, parágrafo único do CTN), poderia, *indiretamente*, ou através da forma, dar efeito retroativo aquelas disposições categoriais, sob alegação de que sendo o lançamento declaratório e "*reportar-se* à data da ocorrência do fato gerador da obrigação" (inicio do *caput*" do art. 144 do CTN) poderia também retrotrair o *novo modelo* do fato gerador? É evidente a heresia jurídica. O próprio seguimento do texto literal desse *caput* esclarece que o lançamento se *reporta* à data da ocorrência do fato gerador e ele *se rege pela sua lei*, que é a formal dentro da material, *então* vigente, "ainda que *posteriormente* modificada ou revogada" (finalização do art. 144).

Para esclarecer o sentido e alcance deste art. 144, nada melhor do que uma exemplificação. Se um imposto devido e não pago *não foi lançado*, ainda que posteriormente extinto pela alteração ou revogação da lei material deve ser apurado, lançado e cobrado enquanto não tenha ocorrido a decadência ou prescrição. Isto é o que ocorre, constantemente, por meio dos levantamentos fiscais, autos de infração ou lançamentos *ex officio*.

Aliás, precisamente para impedir eventual erro das autoridades lançadoras, tal como a errônea pretensão que a consulta aponta em relação aos lançamentos das empresas sobre os resultados do período ou exercício *social*, as diretrizes de direito formal do art. 144 se completam, pela estatuição de seu § 2º, nestes termos:

> "O disposto neste artigo não se aplica aos impostos *lançados por períodos certos de tempo*, desde que a *respectiva lei* (isto é, a lei do imposto, a lei substantiva que

> dispõe sobre o fato gerador) *fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido*."

Como já vimos pela transcrição do art. 145 do RIR (art. 43 do Decreto-lei n. 5.844/43), esta lei substantiva já estatui que o imposto de renda das empresas é lançado posticipadamente, isto é, por períodos certos de tempo ("o período-base de *incidência* do imposto devido em cada exercício financeiro é o exercício *social*, ou de apuração anual de resultados da pessoa jurídica"), e expressamente já fixou como data em que o fato gerador se considera ocorrido, o último dia do "período-base de *incidência... terminado em qualquer dia do ano calendário* anterior ao exercício financeiro".

Isso significa, em outros termos, que o *regime da posticipação* é normal nos casos dos impostos periódicos, ou seja, não se trata de ir apurar por meio de levantamento, auto de infração ou lançamento de ofício, omissões ou infrações, mas apenas e tão só proceder aos *lançamentos* após a formação temporal do "fato gerador global" ou como em língua italiana se denomina *complessivo*, por compreender *a conjuminação* de todas as ocorrências negativas e positivas. Na literatura alemã se diz que esse tipo de fato gerador tributário (*Sachverhalt* mais *Tatbestand* igual a *Steuertatbetstand*) é um conceito integrativo ou totalizante (*Gesamtbegriff*). Como já dissemos, dentro do "período de imposto" vão nascendo as expectativas de direito, positivas ou negativas, que a contabilidade vai registrando para, no final do período, o balanço dar o *resultado* positivo ou negativo – o lucro ou o prejuízo.

VIII – Ao 1ançamento cabe, pois, reportar-se à data desse resultado, que é a base para a incidência, objeto da tributação posticipada e neste caso do imposto periódico cujo *período* integra o próprio fato gerador (e este ocorre na data da conclusão do período preestabelecido). O lançador não pode aplicar sequer a legislação for mal vigente durante o transcorrer do período, mas somente a contemporânea ã data de sua conclusão. Se o próprio fato gerador só foi se consumar na data do encerramento do período, embora o período, digamos, seja de 12 meses e os critérios de apuração etc., variaram durante esses doze meses, há de valer somente o vigente na data do balanço fiscal. O contrário seria não só desarmonia dentro do sistema, como impossível e absurdo na prática.

IX – Vejamos, portanto, que a resposta é ainda absolutamente negativa não só em face do próprio direito formal (que já vimos pelo disposto no § 2º do art.144 do CTN), mas também nos termos das disposições de natureza substantiva que citaremos.

Com efeito.

X – Todos os dispositivos constitutivos ou categoriais dos vários níveis da hierarquia vertical das leis, textualmente ou por via de consequência ou sistema, vedam a pretendida retroatividade.

O texto literal do art. 43 do Decreto-lei n. 5.843/43, reproduzido no art. 145 do vigente RIR, que por sua vez se conforma com as disposições expressas e de maior hierarquia vertical da legislação complementar constante dos arts. 43 e 45

do CTN e ainda os da máxima hierarquia que são as disposições dos arts. 153, § 3º; 153, § 29 e 19 I da Constituição, *vedam a retroatividade da lei material tributária*.

XI – É mesmo um truísmo que a lei tributária substantiva, material ou categorial só e excepcionalmente pode ter efeito retroativo *in favore*, portanto, somente para desagravar e jamais para agravar. (Vide Retroatividade Benigna in *Direito Tributário Brasileiro*, Aliomar Baleeiro, Forense, Rio, 10ª edição, 1981, p. 428. Vide proibição da retroagravação à pág. 123 do notável livro e talvez uma das primeiras monografias de filosofia do direito tributário do Prof. Klaus Tipke, sobre a Justiça Tributária, *Steuergerichtigkeit*, Verlag-Shmidt, Köln, 1981).

A lei tributária substantiva, isto é, a que cria direitos e obrigações principais ou sanções, nesse particular é, como as leis penais, não só tipológica, mas pela natureza das coisas e pela boa razão, necessariamente dispositiva, constitutiva ou criativa de *fato gerador*, cujo fato bruto ou concreto ocorra após essa sua *qualificação normativa* e com todos os requisitos da *atributividade* de sua substância, sujeitos, tempo, espaço e mensuração (base de cálculo e alíquota ou quantia fixa).

XII – Se a própria lei substantiva ou quaisquer de seus dispositivos categoriais não podem diretamente retro-operar, é evidente que os dispositivos formais que regulam o mero procedimento de lançamento, isto é, que não criam nem qualificam o fato gerador nem podem interferir em quaisquer dos elementos deste, muito menos poderiam *aplicar* às relações fáticas ou "situação de fato ou de direito" já *definitivamente* ocorridas anteriormente à eficácia das disposições substantivas inovadoras, para agravar a tributação. Sem dúvida seria um grande equívoco, erro crasso e verdadeira *fraude* às garantias do direito substantivo, que não admitem a retroatividade. Não se pode fraudar a irretroatividade da lei fiscal substantiva que é *constitutiva*, *ex nunc*, por meio do errôneo ou falso emprego do lançamento em relação aos impostos periódicos.

O lançamento é apenas um procedimento, meio ou técnica para verificar a ocorrência do fato, que somente será *gerador* se a lei substantiva, *a ele anterior*, o tiver *qualificado*, *modelado* como hipótese de incidência. O lançamento é um procedimento administrativo para aplicação da lei prévia; se o fato ocorreu antes da lei material tipificadora, é evidente que ele não é sequer gerador. Se o fato gerador ocorreu após a lei material, cabe ao lançamento *verificar* ou constatar a data da sua ocorrência e, em apenas "aparente retroatividade" *reportar-se* ate essa data e nunca retrotraí-la. Isto é, no caso do *imposto periódico*, não pode retrotrair e entrar nesse *período formativo*, mas somente até o dia no qual esse período foi concluído ou consumado.

XIII – Esclarecidos estes aspectos fundamentais, passemos a examinar, como exemplo concreto e protótipo, a hipótese consulta da que é a do lançamento ou determinação do lucro da pessoa jurídica para aplicar a *inovação* trazida pelo item II do art. 59 do Decreto-lei n. 2.182 de 11-12-1984, como "nova hipótese de incidência" e só aplicável sobre os fatos ou situações que ocorrerem a partir de sua eficácia, isto é, sobre as situações futuras ou pendentes e não sobre as situações já definitivamente ocorridas ou consumadas.

Com efeito.

A nova redação e inovação do citado dispositivo categorial assim textualmente veio dispor para o *futuro*, como, aliás, graticalmente já conotam as modalidades verbais *terão* e *não serão*, nestes termos:

> Art. 4º – O artigo 5º do Decreto-lei n. 1.418, de 3 de setembro de 1975, passa a vigorar com a seguinte redação:
> "Art. 5º – Para efeito de determinação do lucro real da pessoa jurídica, os resultados obtidos com operações a termo em bolsas de mercadorias no exterior *terão* o seguinte tratamento:
> I – os resultados positivos *não serão tributáveis, desde que obedecidas as condições estabelecidas pelo Ministro da Fazenda;*
> II – os resultados negativos *não serão* dedutíveis."

A questão básica ou fundamental, portanto, resume-se na seguinte pergunta e respectiva resposta:

Considerando que, nos termos do art. 145 do RIR, "o período base *de incidência* do imposto devido em cada exercício financeiro é o exercício *social*, ou de *apuração anual* de resultados da *pessoa jurídica*", os resultados negativos já deduzidos pelas empresas que encerraram seu exercício social antes de 19 de janeiro de 1985, isto é, até 31-12-1984, podem ser retroativamente atingidos por essa agravação?

A única resposta possível, em face do regime postnumerando ou posticipado é, absolutamente, *não*.

XIV – Para esclarecimento e colocação bem clara, inteligível ou até mesmo óbvia da questão, é preciso lembrar que, no atual estágio do direito, somente são possíveis, como aliás existentes nos diversos sistemas tributários, dois regimes jurídicos de tributação da renda, *dentro ou em função do tempo*, para os impostos chamados *periódicos* ou *ava1iáveis*.

Na moderna literatura do Direito Tributário, criaram-se até neologismos para denominá-los como *o regime da posticipação* e o *regime da antecipação da tributação* (vide nos autores da Alemanha, Áustria e Suíça de língua alemã: *Pränumerando oder Postnumerando-Besteuerung.* – Esclarecimentos e pesquisa publicados na revista bilíngue, *Steur Revue – Revue Fiscale*, vol. 21 do 21º ano, 1966, edição da Cosmos-Ver1ag AG, Bern, pp. 389 a 397. Observe-se que em latim o verbo transitivo *numero-as-avi-atum-are* significa numerar, enumerar, *pôr no número de, considerar como – Dicionário Latino-Português* de Santos Saraiva. O *Dicionário Aurélio* registra também no português o sentido de contar, *calcular*, enumerar).

XV – É evidente que o natural e ideal para o caso do Imposto de Renda sobre o resultado que a empresa obtenha durante *um ano social* seria avaliar ou apurar no mesmo ano esse resultado, tributá-lo e exigi-lo, o que, porém, é impraticável.

Realmente.

A tributação periódica exige *a fortiori* o chamado procedimento de lançamento, isto é, do imposto que incide sobre o *rendimento lucro*, porque este é um fenômeno decorrente de um complexo de atos e fatos *positivos constituindo* e *nega-*

tivos desconstituindo das expectativas do lucro. Somente os balanços comercial e fiscal que encerram o ano social e fiscal podem determinar e declarar especificadamente a ocorrência ou não, respectivamente, dos lucros empresarial e fiscal, para ser, o comercial, partilhado ou destinado, e, o fiscal, *oferecido* à tributação.

Como a tributação legalmente tem que ser realizada por meio do procedimento *administrativo* de lançamento (cfr. art. 142 e parágrafo único do CTN), seria impossível, concomitantemente ao ano fiscal, ser iniciado, concluído e notificado o contribuinte do imposto, porque o resultado ainda não poderia ser conhecido, enquanto flui o período. Por isso em boa técnica, é adotado o sistema *posticipado*, isto é, a lei material prefixa o período do *exercício social* como o período das ocorrências fáticas positivas e negativas que integrarão o balanço para dar o resultado ou lucro a ser tributado e pago no ano financeiro imediato.

XVI – A lei material, isto é, aquela que define e configura o fato gerador integrado pelo seu respectivo aspecto temporal ou *período de formação*, é constitutiva da obrigação (CTN art. 114), enquanto o lançamento que é meio, técnica, procedimento e apenas produz *efeito declaratório* da obrigação, vai *verificar* aquela ocorrência do fato gerador, *determinar* a matéria tributável, *calcular* o montante do tributo devido, *identificar* o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN). Com os efeitos de ato declaratório produz a *certeza* e a *exata quantificação* (*an e quantum debeatur*), constituindo *formalmente* o crédito tributário como cártula ou titulo de crédito.

Sendo o lançamento apenas ato declaratório da pretensão e do direito obrigacional prévia e privativamente fixados pela lei material irretroativa, o lançamento *não pode retrotrair os efeitos da lei material* e muito menos alterar os elementos básicos do fato gerador dentre os quais está o *período de imposto* ou lapso de formação integrativo do próprio fato gerador.

XVII – Aliás, o CTN, após esclarecer literalmente no *caput* do seu art. 144 que o "lançamento reporta-se à data da *ocorrência do fato gerador da obrigação* e rege-se pela lei *então* vigente", referindo-se aqui tanto à lei formal como a categorial que disciplina o fato gerador e no seu § 1º às disposições do direito formal ou do procedimento, acrescenta ainda no § 2º, com absoluta clareza e precaução para os lançadores não cometerem a inconstitucionalidade da retroatividade dos preceitos constitutivos ou categoriais, que:

> "O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados *por períodos certos de tempo*, desde que a respectiva *lei* fixe expressamente *a data* em que o *fato gerador* se considera *ocorrido*."

XVIII – Passemos, pois, a examinar os dois regimes de tributação do imposto sobre a renda, chamados de *antecipação* e de *posticipação* (Posticipar, do latim *posticipare* – vir depois de).

1º – O Regime da Antecipação

Este regime que se pode chamar de arcaico, e mesmo em face dos princípios fundamentais da estrita legalidade; da tipicidade fechada dentro da teoria do

fato gerador; da capacidade econômica ou contributiva que informa universalmente a tributação e especialmente em face dos preceitos introduzidos pelo CTN nos arts. 43 e 45, específicos para a tributação da renda somente após a sua *disponibilidade* econômica ou jurídica, já tornaram o chamado regime da antecipação, prática e juridicamente impossível de ser adotado, a não ser em relação a certos outros tributos e mesmo em casos especialíssimos, tais as insuperáveis dificuldades e necessidades de retificações, revisões, lançamentos complementares e de restituições que no próprio exemplo brasileiro estão acarretando a atual parafernália das cobranças antecipadas, ate nos casos dos contribuintes pessoas físicas. Estes, aliás, são erros comuns dos famosos decretos-1eis surpresa e açodados que, sem o necessário estudo e meditação do Poder Legislativo que veio sendo marginalizado, fez com que, ultimamente, no Brasil, a tributação viesse sendo feita pelos excessos do *poder de tributar* e não pelos jurídicos e justos do *direito de tributar* (vide no livro *Direito Tributário*, coordenado por Brandão Machado, edição Saraiva, São Paulo, 1984, o trabalho do Prof. Walter Barbosa Corrêa *Tensão entre direito de tributar e poder de tributar no direito tributário brasileiro*, pp. 203/218).

Não sendo necessário neste parecer demonstrar os erros, injustiças e inconvenientes do excepcional e arcaico regime de *antecipação*, passemos aos aspectos fundamentais, característicos, como aos efeitos do regime da posticipação que veio a ser exaustivamente disciplinado pela Reforma Constitucional e Tributária do Brasil e não pode ser desrespeitado, sob pena de flagrantes infrações da legislação complementar e da Constituição Federal e mesmo das manifestações da doutrina e do Poder Judiciário, como veremos a partir da exposição sobre o regime mais evoluído, certo e adotado pelo Brasil, que é o

2º – Regime da Posticipação

XIX – Este só tributa a renda *após sua realização e separação*, isto é, após o ganho apurado e *disponível*. E o mais certo e justo porque, como ressalta o grande Mestre Albert Hensel, é com o próprio ganho disponível que o contribuinte tem a possibilidade de pagar o imposto. O Estado é um verdadeiro sócio ou comunheiro no *resultado* e não deve, pela força da soberania e do poder incontrastável exigir sua participação *antes da realização* da renda que é a própria subjacência do fato gerador, jurídico ou genético.

Este regime é e deve ser o do verdadeiro Estado de Direito democrático, disciplinado dentro da mais perfeita *relação jurídica*. É um regime em conformidade com os mais elementares princípios políticos, econômicos, sociais e jurídicos da moderna tributação, pois esta deve ser feita na razão e na proporção da *efetiva capacidade contributiva*. E o regime da tributação que mais possibilita a relação harmônica entre a economia privada e a tributação que deve ser realizada a serviço do desenvolvimento econômico da Nação. E a única capaz de incrementar a chamada Circulação Autônoma dos resultados dos bens e serviços produzidos, que dentro do sistema monetário vai sendo convertido ou traduzido na mais fungível e por isso mesmo mais livremente circulável mercadoria que é o dinheiro, nas suas expressões em moeda ou em títulos equivalentes nos seus vencimentos.

XX – Assim sendo, o Código Tributário Nacional, na sua hierarquia vertical de legislação complementar da Constituição Federal (art. 18, § 1º da CF), após conceituar em seu art. 3º que "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir", introduziu no Sistema Tributário Nacional, por meio da *Norma Geral* de seu art. 43 o conceito fundamental de que:

> "o imposto... sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
> I – de *renda,* assim entendido o *produto* do capital, do trabalho. ou da combinação de ambos;
> II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os *acréscimos*, patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

Além da precisão e clareza desses textos específicos que adotaram para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas o Regime Posticipado, todo o seu contexto, por disposições expressas e mais as implícitas, reafirma e completa a estrutura desse regime, estatuindo mesmo que, sem a *disponibilidade* da renda, esta não é *tributável*, nem o seu *titular* pode ser contribuinte, nestes termos:

> Art. 45 – Contribuinte do imposto é o titular da *disponibilidade*.
> Parágrafo único: A lei pode atribuir à fonte *pagadora da renda ou dos proventos* tributáveis a condição de responsável pelo imposto *cuja retenção* e recolhimento lhe caibam.

XXI – Além de já estar literalmente expresso na Constituição Federal o princípio básico e genérico da *irretroatividade das leis,* pois o art. 153 especifica entre os "direitos e garantias individuais" que

> "A lei *não prejudicará* o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada" (§ 3º),

complementando a Constituição, em cumprimento e aplicação direta do próprio § 1º do art. 18 desta, e especificamente como ordem ao legislador ordinário tributário (para mais explicitar o princípio de que não pode ser qualificado normativa e retroativamente nenhum fato já definitivamente passado como *fato gerador* de tributo, isto é, que nenhuma lei *substantiva* pode dispor retroativamente), o CTN, sistematizadamente, disciplina até mesmo *a aplicação* da lei material, *para vedar qualquer possibilidade de retroatividade,* nestes termos:

> Art. 105 – A legislação *tributária* aplica-se imediatamente aos fatos geradores *futuros e aos pendentes*, assim entendidos aqueles *cuja ocorrência* tenha tido início mas *não esteja completa* nos termos do art. 116.

> Art.116 – Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
> I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente são próprios;

> II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.
>
> Art. 117 – Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:
> I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;
> II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

A Doutrina no Direito Nacional

XXII – Por amor à síntese, em relação à doutrina pátria, basta citarmos o magnífico e específico trabalho dos eminentes Professores Hamilton Dias de Souza e Marco Aurélio Greco que publicamos às pp. 407 a 449 no livro *Direito Tributário Atual*, vol.3, coedição do Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1983, sob o título *O Fato Gerador do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas à Luz do Princípio da Irretroatividade das Leis*; como também, e ainda no mesmo sentido, o trabalho do ilustre Prof. Ives Gandra da Silva Martins, publicado na *Revista do Imposto de Renda* – Cefir, n. 199, fevereiro de 1984, São Paulo, pp. 7 a 19. Todos no sentido já exposto.

Mais anterior e nesta mesma revista, n. 146, setembro de 1979, pp. 15 a 28, vide no mesmo sentido da disponibilidade econômica e jurídica, o parecer de nossa autoria também publicado em nosso livro, na companhia do então Presidente da Suprema Corte Fiscal da Alemanha, Hugo von Wallis e Prof. Paulo Roberto Cabral Nogueira, *Imposto de Renda*, edição IBDT/Resenha Tributária, São Paulo, 1981, PP. 137 a 190.

O eminente tributarista Henry Tilbery, doutor pela Universidade de Praga, com a sua larga experiência no campo tributário europeu continental, inclusive na Inglaterra onde exerceu atividade jurídico contábil e tributária, há anos radicado em nosso país que adotou como pátria, cientificamente vem comentando com presteza, especialmente as novas leis sobre Imposto de Renda; em inúmeros de seus livros e no mesmo sentido já elaborou notáveis demonstrações dos erros e injustiças de tais retroatividades. Vejam-se *Inovações no Imposto de Renda, Comentários*, Editora Resenha Tributária, abril/1980, pp. 28/29; *Inovações no Imposto de Renda para 1983, Comentários*, mesma Editora, pp. 20 a 28; *Comentário do Decreto-lei n. 2.065*, mesma Editora, São Paulo, 1984, p. 135, sob o titulo: *A Questão da Retroatividade*. Concordando, com o mesmo ponto de vista que já expusemos, acentua à pág. 136:

> "Em recente discussão da matéria na Mesa Semanal de Debates Tributários do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, promovida na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, o senhor presidente do Instituto Prof. Ruy Barbosa Nogueira com a ampla visão que lhe é própria, salientou o aspecto crucial da *imprevisibilidade* que dificulta o planejamento e, consequentemente, a atuação dos administradores das empresas privadas."

Vejamos ainda os trabalhos nesse mesmo sentido, em congresso de especialistas. Na 11ª das Jornadas Latino Americanas de Direito Tributário, realizadas de 15 a 20 de maio de 1983 no Rio de Janeiro, promovidas pela Associação Brasileira de Direito Financeiro e Instituto Latino Americano de Derecho Tributario, precisamente o 1º tema estudado, discutido e objeto de resolução científica, foi precisamente este:

> "Imposto sobre a Renda. Aquisição de Disponibilidade Jurídica e Econômica como Fato Gerador. Limites de sua Incidência. Relator geral Prof. Alcides Jorge Costa – Brasil."

Estes trabalhos foram publicados em 1983, em volume especial pela IOB – Informações Objetivas. Todos os estudos e conclusões confirmam o quanto já foi exposto, bastando apenas citar, dentre as conclusões, esta:

> "O fato gerador do imposto de renda é complexo, consumando-se no fim de seu período de formação que, no caso das pessoas jurídicas, é a *data* de encerramento do exercício *social*" (p. 17).

A Doutrina no Direito Comparado

XXIII – Sem dúvida na melhor obra do gênero já publicada na Suíça e que foi mesmo por seu conteúdo considerada o testamento científico do Prof. Ernst Blumenstein, *Sistema do Direito Tributário* (*System des Steuerrechts*), cuja 3. edição foi revista e ampliada pela Profa. Irene Blumenstein, sua viúva e talvez hoje a maior cientista desse ramo na Suíça, basta traduzirmos do original, em língua alemã, os seguintes trechos, sempre com amplo apoio e citações de obras de vários países e que, sob título especifico cabe como luva confortável ao caso consultado:

> *A Avaliação, Medição ou Apuração Temporal* (*Die zeitliche Bemessung*)
> "4. A apuração temporal do rendimento também é determinada pela questão de que a renda como *realizada* dentro do *período base* (fixação do rendimento no tempo).
> Do conceito de rendimento (confronte § 11, III 1 deste livro), segue-se que é *decisivo* o momento a partir do qual o contribuinte pode *efetivamente dispor* de uma determinada parcela da renda (compare BGE 73 I, p.140 e segs., 93 I p. 118 e segs., 94 I p. 282 e segs.). Este *é precisamente sempre* o caso em que os bens econômicos que *vão formando ou produzindo a renda*, esta tenha entrado *na posse ou propriedade do contribuinte* ou quando ele venha a possuir um direito *definitivo* à sua prestação, *cuja realização efetiva já seja incontestável* (p. 229).
> ....
> Para nascimento e exigência do crédito fiscal é relevante, quando é escolhido como período de incidência (ano-base) o calendário em curso ou o *exercício social já concluído* (esta tributação é a do regime chamado *postnumerando*). Nesta última hipótese é relevante para a constituição e a extensão da exigência fiscal, se e por quanto tempo tenha existido a obrigação tributária nesse ano ou período anterior (cfr. § 15, V)

> A tributação postnumerando (período fiscal retrospectivo) via de regra é só previsto no imposto de renda...” (p. 263 – Obra citada, 3. ed. da Schulthess Polygraphischer Verlag AG Z*ür*i*ch, 1971. Grifos da tradução).

XXIV – Além de todos esses aspectos fundamentais e que bem resumem o estado atual da doutrina unânime dos maiores autores em relação ao imposto de renda periódico, convém não esquecer que Gaston Jèze (na França, o pai da teoria do *fait genérateur d'impôt*), tratando especificamente do *fato gerador do imposto* e a relevância jurídico temporal da *data da sua ocorrência*, já explicava:

> “II – os interesses *práticos* da noção do *fato gerador são múltiplos. Entre outros, eis aqui os principais*:
> *É antes de tudo, aquilo a que se chama o princípio do direito adquirido* ao imposto. O fisco de uma parte, o contribuinte de oura, têm *direito adquirido* a fim de que a *dívida de imposto* seja criada – e não seja criada – senão conforme todos os elementos existentes *no dia* do fato gerador do imposto: matéria tributável (base de cálculo), tarifa (alíquota).
> 1º – Para *liquidar* (apurar) o montante da dívida de tal pessoa, a título de tal imposto, para fixar o valor da matéria tributável (base de cálculo) é preciso transportar-se *ao dia* do fato gerador. Se, ulteriormente, esse valor aumenta ou diminui, isso não tem importância...
> 2º – Para liquidar o montante da dívida de tal indivíduo a título de tal imposto, será aplicada a tarifa (alíquota) do imposto fixado pela lei vigente *no dia* do fato gerador. Se ulteriormente veio a ser a tarifa (alíquota) aumentada ou diminuída, pouco importa.
> 3º – Se uma lei suprime um imposto, essa supressão não produz efeito sobre os fatos geradores anteriores.” (vide *O Fato Gerador do Imposto*, Gaston Jèze, in *Revista de Direito Administrativo*, vol. II, Fasc. I, julho de 1945, p. 50).

Posição da Jurisprudência

XXV – No julgamento do dia 18/03/1981, Apelação Cível n. 46.904–RJ, a 5ª Turma do Tribunal Federal de Recursos decidiu no mesmo sentido já exposto, sintetizando na ementa:

> “TRIBUTÁRIO. IR. Disponibilidade de renda. Inteligência do art. 43 do CTN.
> A disponibilidade econômica ou jurídica implica a possibilidade de entrega da coisa (arts. 675 a 676 do C. Civil), pressuposto indispensável à interpretação do art. 43 do CTN. Quem apenas possui o título de crédito está em condições de vir a possuir renda, mas não possui renda.”

XXVI – Em nosso parecer de 1979 já referido, constante do livro *Imposto de Renda*, coedição IBDT/Resenha Tributária, 1981, pp. 138/190 estão citados vários acórdãos do próprio Conselho de Contribuintes nesse mesmo sentido fixado pelo TFR, de que só após *a disponibilidade* econômica ou jurídica, isto é, após a *realização da renda* é que pode esta ser tributada pelo “imposto *sobre a renda. Brevitatis*

causa pedimos licença para transcrever alguns dos itens do *resumo* que precede esse parecer e que são os seguintes:

– A questão do mérito: ano-base e venda de serviços mediante contrato com prestações *a serem recebidas* em exercícios futuros.
– Ganhos de capital realizados a longo prazo e imposto somente devido à medida em que a pessoa jurídica receber e efetivamente seu valor. Exposição de motivos do Decreto-lei n. 1.598/77.
– A tributação como interferência econômica do Estado no patrimônio dos particulares e os direitos e garantias individuais assegurados pela Constituição.
– Técnica da Constituição ao eleger, estatuir e delimitar a *base econômica* desse imposto com as expressões "Compete à União instituir imposto *sobre*: renda e proventos de qualquer natureza (art. 21, IV).
– Crítica do sistema anterior expressa no Relatório da Reforma, de que foi Relator Rubens Gomes de Sousa.
– A pré-indicação constitucional dessa base econômica aos legisladores complementar e ordinário, como único índice de capacidade contributiva e como forma jurídica de evitar atrito do imposto de renda e proventos com outros impostos do sistema tributário nacional. Cogência não só aos legisladores, mas diretriz aos intérpretes e aplicadores da lei.
– A pormenorizada explicitação da legislação complementar (CTN) que, em harmonia com a Constituição, não só dispõe sobre o elemento objetivo do fato gerador, mas sobre todos os seus aspectos subjetivo, espacial, temporal e quantitativo.
– Os realces quanto ao aspecto *temporal* nas respectivas expressões de conotação de tempo passado no CTN, quanto à *aquisição da disponibilidade* e à remissão aos termos de direito aplicável (Direito Privado).
– Se a lei tributária remete aos termos do Direito Privado, os respectivos termos deste passam a integrar a legislação tributária, tornando seus conceitos vinculantes dentro do Direito Tributário.
– O conceito de propriedade adotado pela Constituição, art.153, § 22; as disposições dos arts. 524 e 118 do Código Civil e a norma do art. 110 do CTN.
– A *aquisição da disponibilidade jurídica* no plano da doutrina.
– O magistério do genial Prof. Tullio Ascarelli, já antes das disposições do CTN, contido em parecer inédito, de 1941.
– As manifestações específicas de Rubens Gomes de Souza e de Bulhões Pedreira sobre aquisição dessas disponibilidades.
– Acórdãos anteriores e favoráveis do 1º Conselho, que a nosso ver, são prevalecentes porque conforme com a legalidade vigente.

XXVII – Mais recentemente com a máxima relevância em matéria de julgados são dois acórdãos específicos do Tribunal Federal de Recursos, sobretudo

pelas fundamentações dos votos no sentido da tributação *posticipada e jamais retroativa*, senão vejamos.

Em julgamento do dia 14 de maio de 1984, a 4ª Turma do TFR, apenas por maioria de votos e a nosso ver com fundamentação errônea, reformou a sentença por manifesto equívoco, admitindo a flagrante inconstitucionalidade que é a retroatividade agravatória. Contra esse acórdão já foi interposto recurso do STF (REO 103.070-RJ, publicado na integra em RT Informa, n. 351 de 15-8-1984). Acontece, porém, que além de já recorrido para o STF, esse acórdão *não unânime* traz o voto vencido do Ministro Bueno de Souza, suficiente para demonstrar tanto o equívoco como a improcedência do decidido por maioria, nos seguintes termos:

> *Voto do Ministro Bueno de Souza*
>
> "Já no tocante ao segundo fundamento, que esbarra somente no entendimento jurisprudencial cristalizado na Súmula 584 do STF, com a devida vênia, entendo deva prevalecer a r. sentença.
>
> De fato, o princípio da anualidade, em tema de imposto de renda, impõe a consequência de que o contribuinte não há de ser surpreendido, ao término do exercício fiscal, por norma legal e cuja incidência já não possa eficazmente subtrair-se, no desempenho legítimo da diligente administração de seus interesses.
>
> Estou convencido de que a emanação de norma sobre imposto de renda não pode afetar o que quer que diga respeito à definição da renda a ser, para o efeito, considerada.
>
> Do contrário, ofendido estará o princípio da anualidade, mero desdobramento do princípio mais amplo, ou seja, da anterioridade da norma tributária, e, bem assim, da norma administrativo-fiscal em relação ao fato sobre o qual haja de incidir.
>
> É bem verdade que a Administração Pública tem reiteradamente editado, em época mais recente, normas que transgridem este princípio constitucional mostrando-se, freqüentemente, rebelde a seus imperativos, a despeito da culminância jurídica de que se revestem.
>
> O contribuinte, no entanto, seja empresa ou pessoa natural, tem o direito de ordenar sua atividade negocial como lhe parecer conveniente; é direito do contribuinte diligenciar por eximir-se às incidências fiscais; porque as incidências fiscais têm como suposto, notadamente em matéria de imposto de renda, atividade negocial fruto da livre manifestação da vontade do contribuinte. Assim, se este considera que já conta, previamente, com determinados rendimentos, cabe-lhe o indispensável direito de decidir, em face da legislação vigente, por desenvolver ou restringir sua atividade, ante a perspectiva de ganhos de tal ou qual montante.
>
> O que não se me afigura razoável é, a certa altura do exercício fiscal, ver-se o contribuinte colhido, de surpresa, por novas normas, engendradas subitamente, ao nítido propósito de aumentar a arrecadação, para incidir sobre exercício já vencido.

> Esta surpresa não é lícita; na verdade, atenta contra o princípio fundamental concernente à garantia constitucional em matéria de tributo. Por que surpreender o contribuinte? Se a própria Administração Pública se subordina cada vez mais ao princípio do planejamento, por que haverá a lei de pretender sonegar ao contribuinte o direito de planejar, também ele, sua atividade negocial?
>
> Portanto, o princípio, a meu ver, tem de ser o da norma prévia, anterior, mesmo porque sabemos que, em matéria de tributos, os decretos, a despeito de declaradamente regulamentar meras declarações do contribuinte, ainda assim na verdade, estabelecem disposições de natureza propriamente tributária, o que a jurisprudência brasileira, lamentavelmente vem admitindo.
>
> Depois de madura reflexão, estou convicto de que tais práticas são nocivas à atividade negocial lícita e necessária; e incompatíveis, ademais, com os superiores imperativos do Estado de Direito."

XXVIII – Acontece, porém, que depois deste acórdão já recorrido, e no mesmo sentido do voto acima, a 5ª Turma do TFR, portanto, mais recentemente, isto é, em 26 de março de 1984, por *acórdão Unânime* na Ap. 82.686-PR, cuja ementa está publicada no DJU de 3-5-1984, sufragou integralmente *o regime posticipado* e *a não retroatividade*, assim fazendo constar da ementa:

> "A partir do Código Tributário Nacional, o fato gerador do imposto de renda passou a identificar-se com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento, no seu fluxo continuado até o encerramento do seu ciclo (art. 116, I), o que veio a afastar a legislação anterior, orientada no sentido de que a renda auferida no ano-base seria apenas "padrão de estimativa" da renda ganha no exercício financeiro, ou simples valor de referência, apresentando-se hoje tal aquisição no período-base com o próprio fato gerador.
>
> Inaplicabilidade da Súmula 584 do Alto Pretório, pois a mesma foi construída à luz da legislação anterior referida, em conflito com a sistemática do Código Tributário Nacional posterior.
>
> Deu-se provimento ao recurso voluntário."

Este acórdão que está publicado integralmente de pp. 4 a 6 do RT. Informa, São Paulo, n. 347 de 15-7-1984, reporta-se aos mesmos fundamentos que já expusemos em nossos trabalhos anteriores e como acima. O voto do Relator Ministro Sebastião Alves dos Reis, acolhido neste mais recente acórdão e por unanimidade, conclui:

> "Sublinhe-se que essa é a interpretação que se afina com o Código Tributário Nacional, pois a partir da Lei 5.172/66 o fato gerador do imposto de renda passou a identificar-se com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento continuado até o encerramento do seu ciclo (art. 166, I), o que veio afastar a legislação anterior, orientada no sentido de que a renda auferida no ano-base seria apenas "padrão de estimativa" da renda ganha no exercício financeiro, ou simples valor de referência, apresentando-se, hoje, tal aquisição no período-base com o próprio fato gerador (cfr. Bulhões Pedreira, *Imposto sobre a Renda – Pessoa Jurídica*, I/110)

> Friso que à hipótese não convém enunciado da Súmula 584 do Alto Pretório, pois a mesma foi construída à luz da legislação anterior referida, em conflito com a sistemática do Código Tributário Nacional.
> À luz dessas considerações e atento ao disposto no art. 144 do CTN, é de prover-se o recurso voluntário para julgar procedente a ação, invertidos os ônus da sucumbência."

Em face de todo o exposto e demonstrado, passamos a responder assim aos quesitos formulados:

1º) A eficácia do art. 4º do Decreto-lei n. 2.182/84 alcança as operações verificadas anteriormente à sua promulgação?
Resposta
Tendo sido o Decreto-lei n. 2.182/84 publicado no Diário Oficial da União, de 12 de dezembro de 1984, embora seu art. 5º mencione que "este Decreto-lei entrará em vigor na data de sua publicação", para todos os efeitos previstos no art. 104 do CTN que, nos termos do § 1º do art. 18 da Constituição e legislação supra ordenada e de hierarquia vertical superior à do Decreto-lei, todas as disposições deste, relativas às alterações a que se referem os itens I, II e III do art. 104 do CTN, somente entraram em vigor e passaram a ter *eficácia* a partir do dia 19 de janeiro de 1985. Neste sentido, precisamente a disposição do item II que, além de agravante do imposto de renda, foi acrescentada como inovação do art. 5º do Decreto-lei n. 1.418 de 1975.

2º) Como deve ser entendida a sua aplicação em face da súmula 584 do STF?
Resposta
Como já demonstrado e mesmo decidido pelo mais recente acórdão *unânime* do TFR que está apoiado no § 3º do art. 153 da Constituição Federal, a súmula 584 do STF não tem aplicação ao caso consultado.

3º) Considerando que o IR é apurado através de períodos base, a partir de qual período teria aplicação o Decreto-lei n. 2.182/84, art. 4º?
Resposta
Como já demonstrado e respondido no item 1º, somente a partir do dia 19 de janeiro de 1985.

4º) Como ficará a situação das empresas que encerram seus balanços em datas diferentes de 31 de dezembro?
a) Balanço anterior à data de publicação do Decreto-lei;
b) Balanço posterior.
Resposta
Como já esclarecido e fundamentado, as referidas inovações onerosas nenhuma aplicação tem aos balanços relativos aos exercícios *sociais* das pessoas jurídicas encerrados até o dia 31 de dezembro de 1984 ou qualquer outra data anterior ao dia 19 de janeiro de 1985.

5º) A superveniência do Decreto-lei teria alterado a situação das empresas já notificadas por terem deduzido seus prejuízos?

Resposta

Não. Apenas reconhece que tais empresas agiram correta e legalmente, tornando sem efeito tais errôneas notificações.

Este é o nosso parecer, s.m.j.

São Paulo, 30 de janeiro de 1985

PARTE VI
Tributos em espécie: os tributos indiretos

Ilegitimidade da Cobrança do Imposto de Vendas e Consignações sobre a Parcela do Imposto de Consumo

Consulta

A jurisprudência tranquilamente fixada pelo Supremo Tribunal Federal de que o *quantum* do imposto de consumo antecipadamente recolhido pelo fabricante e debitado separadamente na nota de venda, não pode ser abrangido pelo imposto estadual de vendas e consignações, foi alterada pela nova legislação do imposto de consumo?

Parecer

1. Em face da nova legislação federal, agora não apenas em razão de texto isolado, mas de vários dispositivos expressos, e de todo o sistema, não só ficou substancialmente solidificada a jurisprudência do Supremo Tribunal, como ainda a cobrança, por parte dos Fiscos estaduais, se tornou irremediavelmente *incompatível* com o novo sistema de cobrança do imposto de consumo, que introduziu um verdadeiro "drawback".

A cobrança estadual seria ainda inconstitucional, por invasão de competências tributária, regulatória e de monopólio, privativas da União.

Com efeito:

2. No conhecido voto do Ministro Nélson Hungria, de 1952, unanimemente acolhido pelo Supremo, ficou esclarecido:

> "O fabricante indeniza-se do *quantum* antecipadamente recolhido, mas não o vende ao primeiro comprador da mercadoria, ou, melhor, o *quantum* do imposto recolhido por antecipação não é elemento do valor da venda, de modo que não pode ser abrangido pelo imposto de vendas e consignações."

3. É elementarmente sabido que no poder de tributar está implícito o de regular. Quem tem o poder de tributar uma atividade, pode, por meio da tributação, restringir, fomentar, enfim, dirigir essa atividade.

Tão relevante é o poder regulatório inerente aos tributos, que o Juiz Cooley, em seu conhecido tratado (*A treatise on the law of taxation*, 5. ed., Chicago, 1924), chegou mesmo a uma classificação jurídica dos impostos, segundo a *função regulatória de cada um*.

4. O notável Seligman, embora prefira, para os fins financeiros, a classificação do ponto de vista econômico (imposto, taxa, contribuição etc.), ressalta a importância dessa distinção jurídica feita por Thomas Cooley, para os efeitos de se apurar inconstitucionalidade:

> "Do ponto de vista legal, é importante fazer-se uma distinção entre o poder de regular ('police power') e o poder fiscal, para esclarecer que um visa à regulamentação e o outro à arrecadação; e se a importância constitucional do

poder de polícia, em particular nos EE.UU., é considerável sob muitos aspectos, as distinções dos pontos de vista econômico e fiscal não são menos úteis. Um imposto conserva o caráter de imposto, ainda quando ele tenha por finalidade uma regulamentação...” (*Essais sur l'impôt*, v. 2, p. 134).

5. O Professor Neumark, que já prelecionara, em 1947, em sua obra publicada em Berna, *Theoria und Praxis der Modern Einkommensbesteurung*, os detalhes do significado e importância do imposto *com funções extrafiscais*, em artigo publicado na *Revue de Science et de Legislation Financière*, Paris, 1949, p. 100/144, sobre “As finalidades do imposto na teoria e na prática contemporânea”, ressalta:

> “A nosso ver, duas conclusões se impõem:
> 1ª) Quando estatui o imposto, o Estado visa, antes de tudo, a obter receitas financeiras;
> 2ª) no momento da imposição, nada impede o Estado de visar a objetivos extrafiscais, sejam eles econômicos ou financeiros.
> Somente em casos excepcionais, o estabelecimento de um imposto é motivado unicamente por considerações não fiscais. Mesmo nesse caso, trata-se, a meu ver, de verdadeiros impostos e não de ‘pseudoimpostos’.
> Mas, deixando de parte as contribuições que, como os direitos aduaneiros protecionistas, obedecem, antes de tudo, a preocupações extrafiscais, eu insisto sobre o fato de que, tanto na teoria quanto na prática financeira de hoje, as funções econômicas e sociais do imposto desempenham um papel cada vez mais importante. Isto resulta da transformação das bases materiais e ideológicas da ordem econômica moderna.
> [...]
> Lançando um olhar sobre a literatura internacional, a mais recente, constata-se que a maioria dos autores rejeita a antiga doutrina da ‘vocação puramente financeira’ do imposto; eles sustentam, ao contrário, que ‘os impostos nunca são criados somente por causa do rendimento’ (‘taxes are never for revenue only’). A este propósito, remetemos, entre outras, às ideias expressas nas últimas publicações dos economistas e financistas anglo-americanos e à interessante monografia de um jovem economista suíço sobre ‘O Fomento e a Direção da Produção Industrial por Meio de Medidas Fiscais’ (‘Förderung und Lenkung industrieller Produktion durch steuerpolitisch Massnahmen’).”

6. Em nosso país, não apenas o poder de tributar o consumo foi entregue, pela Constituição Federal, à competência *privativa* da União (art. 15, inciso II), mas ainda o legislador constituinte, conjugando o poder de regular com o poder de tributar, estabeleceu:

> “Art. 5º Compete à União:
> XV – legislar sobre
> *c* – produção e consumo.”

7. Ora, sendo o tributo um instrumento eficaz de regulamentação de uma atividade, e tendo a União, ao mesmo tempo, a incumbência de regular a produção e o consumo em todo o território nacional, e o direito exclusivo de tributar o

consumo, percorrendo-se a legislação federal sobre o imposto de consumo, podemos constatar, sem sombra de dúvida, que o tributo mais legislado com a função regulatória, em nosso país, é exatamente o do imposto de consumo.

Quem quer que examine a sua regulamentação, encontrará ampla função de "police power", ao lado da arrecadatória.

8. Leia-se o Decreto n. 45.422, de 12 de fevereiro de 1959, que consolida e regulamenta esse imposto. O art. 1º começa por declarar que o "*imposto de consumo* incide sobre os produtos industrializados, nacionais ou estrangeiros, discriminados nas Tabelas anexas".

9. A discriminação em tabelas a que obedece senão à necessidade financeira e regulatória de impor taxas ou *alíquotas* conforme a natureza ou *destino* dos produtos? Mas não é apenas a graduação das alíquotas que isto indica. A própria eleição dos produtos: os excluídos ou os incluídos. Mais ainda, muitos produtos que estão tributados, são retirados da incidência por meio da técnica das isenções, ou ainda, da *compensação* ou *reembolso*, conforme sua destinação.

10. Mas a regulamentação da indústria não está apenas nas consequências da tributação propriamente dita: da exigência, da minoração, da dispensa, da compensação ou do reembolso do imposto, vai mais além. Esse Regulamento de tal forma dirige e governa a produção em função do consumo (natureza e destino dos produtos), que ele traça uma coorte de exigências.

11. Os próprios estabelecimentos estão sujeitos a um registro ou "patente", para fim de controle (cap. III do RIC), não sendo concedida patente às fábricas "que não possuírem instalações suficientes e adequadas aos fins da produção" (art. 37, "a"); os produtos não podem circular sem estarem acompanhados de elementos identificadores como as notas ou guias e selos de autenticação (cap. V, seções II e III); os produtos estão ainda sujeitos a rótulos identificadores da qualidade, da origem etc. (cap. VI).

12. Ora, o legislador federal, que tem, assim, não apenas o poder de *tributar o consumo*, como a *função de regular a produção* e o *consumo*, e que efetivamente tributa e expressamente regula essa atividade, veio, com a nova legislação (Lei n. 3.520, de 30 de dezembro de 1958, e regulamentação consolidada pelo decreto já citado), tributar, de agora em diante, por meio de um sistema inteiramente novo. Por esse sistema, a tributação acompanha os ciclos ou fases da produção, cobrando ou devolvendo o imposto recolhido, consoante o emprego da mercadoria ("drawback"), de modo que o *quantum* do imposto de consumo, nessas hipóteses, representa apenas recolhimentos a título precário ou provisório. Embora conste várias vezes o imposto, ele, entretanto, é devido e definitivamente pago só uma vez.

Esse novo mecanismo da lei federal é o seguinte:

> "Art. 148. Os fabricantes pagarão o imposto com base nas vendas de mercadorias tributadas, apuradas quinzenalmente, *deduzido*, no mesmo período, *o valor do imposto de consumo relativo* às matérias-primas e outros produtos adquiridos a fabricantes ou importadores, ou importados diretamente, para

emprego na fabricação e acondicionamento de artigos ou produtos tributados, de forma que nenhum produto saia da fábrica sem estar acompanhado da nota fiscal modelo 16, na qual, em *parcela separada*, esteja mencionado o respectivo imposto, de acordo com o preceituado nos arts. 3º e 124 deste Regulamento. As notas fiscais relativas aos produtos vendidos ou saídos do estabelecimento fabril, para revenda, consumo, ou para depósito fora do mesmo, inclusive Armazéns-Gerais, serão lançadas, no livro modelo 20, dentro de três dias, pelo total do movimento diário, com a indicação do imposto sobre os seus valores calculados e nelas indicado, para recolhimento na quinzena subsequente, *após a dedução* antes referida."

"Art. 5º Equiparam-se a fabricante, para os efeitos deste Regulamento, os transformadores, montadores, beneficiadores e reacondicionadores dos produtos sujeitos ao imposto de consumo, assim como os importadores e, nos casos em que estiverem obrigados ao recolhimento do imposto, os demais comerciantes."

"Art. 3º O imposto será pago pelos contribuintes referidos neste Regulamento, conforme se acha indicado nas Tabelas 'A' e 'B' e respectivas alíneas, por guia ou por estampilhas, na forma estabelecida nos capítulos IX e X, devendo ser mencionado *em parcela separada*, na nota fiscal."

13. Por esses dispositivos se vê que os fabricantes, transformadores, beneficiadores, montadores, reacondicionadores, importadores e, ainda, certos comerciantes, ao receberem uma nota fiscal modelo 16, lançam na sua escrita, a crédito, o *quantum* do imposto de consumo que vem em *parcela separada*, e em seguida, ao emitirem a sua nota com a *nova alíquota*, fazem esta figurar integralmente, também em *parcela separada*, porém a *compensação* é feita somente na escrita fiscal. Essa compensação ou reembolso não vai figurar na nova nota fiscal, pois a função dessa compensação é de desonerar a produção.

Por causa desse sistema, o imposto de consumo deve ficar desincorporado do preço do produto ("devendo ser mencionado em *parcela separada*, na nota fiscal" – art. 3º).

14. Para coadunar o Regulamento com esse novo sistema, teve o legislador de revogar o art. 99 do Decreto n. 26.249, de 5 de janeiro de 1949, que rezava: "Art. 99. O imposto, quando 'ad valorem', figurará, obrigatoriamente, em parcela separada, na 'nota fiscal', e será cobrado do primeiro comprador pelo fabricante, ficando, a partir desse momento, incorporado ao preço do produto", exatamente porque ele dizia que, a partir da primeira venda, o imposto ficava "incorporado ao preço do produto", e agora ele não se incorpora, tornou-se, por disposição expressa, uma parcela aleatória e reembolsável por regresso ou compensação. Tanto assim é, que os demais dispositivos que se referem à colocação em "parcela separada" continuaram na legislação (o art. 2º do Decreto n. 26.149 é o art. 3º do atual RIC), e ainda outros, nesse sentido, foram acrescentados. Hoje a legislação se preocupa em salientar sempre que o imposto deverá figurar em parcela separada: arts. 82, § 1º; 116; 148 e 150 e o modelo oficial da nota n. 16, publicado no *Diário Oficial*, coloca em parcela separada o *quantum* do imposto.

Aí está. Pela nova sistemática, o fabricante (e todos aqueles a ele equiparados), ao receber as várias compras, vai lançar o imposto de consumo, constante das notas fiscais, em seus livros, e nesses mesmos livros é que vão ser feitas as operações de compensação das alíquotas pagas. Ao emitir nova nota fiscal, ele vai sempre colocar integralmente a *nova alíquota*, sem referência ao que recuperou, pois a compensação é feita na escrita e jamais consta da nota.

15. Assim, digamos que um produto tributado, por exemplo, um ônibus, um caminhão ou uma ambulância que o Governo Federal tributa na alínea XVI, inciso 3, com a alíquota de 3%, seja fabricado com 100 matérias-primas, partes ou acessórios, e que tenha passado por 2 estabelecimentos (fabricante, montador etc.). Dentro do sistema compensatório, o produto será, *afinal*, tributado pelo Governo Federal com a alíquota de 3%, que a União, com o seu poder de dirigir a produção e dirigir e tributar o consumo no país, entendeu ser a certa e convertente. Entretanto, os Estados cobrarão o imposto de vendas e consignações sobre *todas as alíquotas figuradas nas 102 notas fiscais*!

16. Vejamos outro caso concreto.

Na alínea XV, temos, no inciso 6º, o cimento, com a alíquota de 10%. Na mesma alínea, inciso 1, os tubos de cimento pagam 2%. Pois bem. A fábrica de tubos, ao receber a nota fiscal da fábrica de cimento, credita-se da alíquota de 10% e vai obter a restituição do imposto de consumo, pois a sua alíquota é de apenas 2%. Como ficaria o "adicional" que, a título de vendas e consignações, tivesse incidido sobre a parcela de 10%, que "provisoriamente" fora recolhida pela fábrica de cimento e restituída, integralmente, *por compensação* e petição, ao fabricante de tubos? Então, ao contrário, o Fisco estadual cobraria sobre os 10% e depois sobre os 2%, isto é, sobre quase 12%?! quando, afinal, o imposto de consumo sobre tubos de cimento não pode ser superior a 2%?

Nesse caso, o Governo Federal, que tem não só o poder privativo de tributar o consumo, como o poder regulatório da produção, verá completamente destruído o seu objetivo de que o tubo de cimento tivesse a tributação de 2%. Poderá ficar a União impedida de regular essa produção, de fomentá-la ou de dirigi-la, conforme estabelece a Constituição?

17. Ainda é absolutamente incompatível com os casos dos arts. 146 e 147, pois, nessas hipóteses, o imposto de consumo será cobrado sobre o preço de *terceiro*, revendedor, por uma presunção que é exceção, só admissível em razão de *disposição expressa de lei*, e para o fim do imposto para o qual o preceito foi legislado.

Rezam esses artigos:

> "Art. 146. O imposto será devido sobre o preço de venda das filiais, agências, postos de venda, depósitos ou outros estabelecimentos *revendedores*, nos seguintes casos:
> a) quando a fabricante vender a qualquer estabelecimento ou firma, mediante contrato de comissão, distribuição, participação e ajustes semelhantes;
> b) quando o fabricante vender a estabelecimento ou firma, mediante contrato de comissão, distribuição, participação e ajustes semelhantes;

> c) quando a firma ou sociedade fabricante vender a firma ou sociedade de que faça parte, como sócio ou acionista, ou se a firma ou sociedade compradora fizer parte da firma ou sociedade fabricante, como sócio ou acionista;
> d) quando a firma ou sociedade de fabricante e a compradora tiverem sócios comuns, ou que de ambas fizerem parte, na qualidade de sócio, gerente (pessoa que exerça essa função, embora sob outra denominação), diretor ou acionista controlador (possuidor, em seu próprio nome ou em nome do cônjuge ou filhos, de mais de 50% das ações da sociedade);
> e) quando o fabricante vender ou consignar a um mesmo estabelecimento comercial (compreendida a matriz e filiais) mais de 50% do volume de suas vendas de produtos tributados, num período de doze meses, hipótese em que recolherá, dentro de trinta dias do término dos doze meses, a diferença de imposto que houver;
> f) quando a firma ou sociedade compradora for a única adquirente, por qualquer forma ou título, de um ou mais de um dos produtos do fabricante, inclusive por padronagem, marca ou tipo, venda ou não de mercadorias semelhantes ou diferentes, de outras procedências;
> g) quando dois ou mais sócios da firma ou acionistas da sociedade fabricante, possuindo mais de 50% do respectivo capital social, desfrutarem de idêntica predominância na firma ou sociedade compradora.
> Art. 147. Nos casos do artigo anterior, cumprirá ao fabricante indicar, na nota fiscal modelo 16, além do seu preço de venda, o da filial, agência ou posto de venda, depósito ou estabelecimento revendedor, pagando o imposto *nesta base*. Quando a revenda for feita por preço superior ao mencionado pelo fabricante na nota fiscal, e houver assim diferença de imposto a favor da Fazenda, cumprirá ao estabelecimento revendedor pagar essa diferença procedendo de acordo com a norma estabelecida no art. 150."

18. Eis aí. Se o imposto estadual é sobre o valor da "venda ou consignação" que está sendo realizada em todos esses casos o imposto de consumo está sendo calculado sobre o valor da segunda venda ou futura operação. Como poderia estar fazendo parte do preço da *primeira venda*?

19. Mais ainda. Além do poder de tributar e do poder de regular cabe privativamente à União o poder de monopolizar determinada indústria ou atividade (art. 146). A União, servindo-se do direito de tributar, por meio do imposto de consumo, constituiu determinados "monopólios fiscais" sobre o *fumo*, o *fósforo* etc., cobrando até 55% sobre o valor (vide alíneas XXIV e XXV da Tabela B). É sabido que o poder público, ao invés de explorar diretamente uma indústria, pode usar, como no caso, do monopólio fiscal.

20. Poderiam os Estados, que não têm sequer o poder tributário sobre o consumo, nem tão pouco o poder regulatório do consumo, e muito menos o monopólio indireto de determinadas indústrias ou atividades (art. 146 da Constituição Federal), impor, como uma sobretaxa um imposto sobre o "lucro" do monopólio fiscal que pertence ao Governo Federal, um imposto sobre o imposto de consumo que, por expressa determinação da lei federal, figura à parte do preço?

Evidentemente não.

21. Vejamos agora, por derradeiro, a questão relevante da natureza do chamado reembolso do *quantum* do imposto recolhido por antecipação.

22. São unânimes os autores de Direito Tributário em declarar que o fenômeno da repercussão ou traslação da carga tributária em princípio não é fenômeno jurídico, mas econômico. Fica, em geral, debaixo da permissão do mercado ou da livre concorrência computar, ou não, "no preço" o *quantum* do imposto.

Mas de simples repercussão pode ser transmudado em *direito de regresso,* se o legislador regular esse fenômeno econômico.

É elementar que um fenômeno passa a ser jurídico, quando venha a ser regulado pelo Direito. É o caso brasileiro do regresso no imposto de consumo. A lei federal dispôs expressamente, em todos os dispositivos citados, inclusive no modelo oficial da nota fiscal, que o *quantum* do imposto deverá ficar em "parcela separada", separada por que? Exatamente para poder ser reembolsada, porque se trata de imposto de consumo, devido pelo consumidor e apenas adiantado ao Fisco pelo fabricante.

No dizer do Ministro Orozimbo Nonato, no Supremo Tribunal Federal:

> "o imposto de consumo é devido pelo consumidor, ainda que pago pelo produtor. O produtor é, assim, o coletor, o cobrador da União" (Ac. na Apel. Cív. n. 8.228, "D. da J." de 05.11.1951).

23. No sistema atual, a lei veio exigir a colocação em *parcela separada*, sob pena de multa ou perda do crédito, porque, perante o novo sistema, ainda mais amplo e formalizado ficou o direito de *reembolso*. Agora não surge apenas o fabricante, se indenizado do imposto quando venda a terceiros, porém, ainda todas as vezes que esse terceiro seja um outro fabricante, ou beneficiador, ou transfomador, ou reembalador ou certos comerciantes, ele terá o reembolso por meio de compensação, e essa compensação só será *oponível* ao Fisco quando o crédito estiver em parcela separada na nota (art. 150, art. 148 etc.). Por isso, entre nós, agora mais do que nunca, essa questão passou a ser jurídica, isto é, a colocação à parte do preço passou a constituir uma categoria jurídica e resolvida pela lei federal brasileira.

24. E por que assim disciplinou o nosso legislador? Exatamente para atender àquelas considerações de ordem econômica e de ordem jurídica: o contribuinte, de fato, é o consumidor e, para efeito do reembolso, é preciso ficar extremado o título jurídico do "an" e do "quantum debeatur".

25. Como luva ao caso, em sua obra conhecida como seu verdadeiro testamento científico – *System des Steuerrechts* – e traduzida para o italiano por F. Forte, diz o Professor Ernst Blumenstein:

> "Uma disciplina de Direito Tributário, deste reembolso, só se encontra excepcionalmente, quando *considerações econômicas* exijam uma indicação do obrigado ao regresso ou do *conteúdo do crédito de regresso*... ou quando... *a função do imposto exija um tal regresso*. Nestes casos, na *lei tributária* vem, de regra, disciplinada a solução das controvérsias." (*Sistema di diritto delle imposte*, p. 68. Os destaques não são do original)

26. É exatamente o caso brasileiro do imposto de consumo. É preciso que seja explicitado o *quantum* para que constitua, essa separação, uma categoria à parte, um título de crédito com a função de reembolso. Nada mais. A lei federal aí está disciplinando-o, de tal forma que não seja confundido com o preço, ele é apenas um título para indenização do *quantum* pago ao próprio Governo Federal e que será reembolsável pelo consumidor, ou pelo próprio Governo Federal, respectivamente pelo regresso ou pelo sistema da compensação ou restituição. O legislador federal não quer a sobreposição de alíquotas. Ao contrário, ele determina a compensação, por motivo de ordem econômica, ele quer evitar o "overlap" ou "overload" tributário.

27. Logo, o imposto de consumo, regendo-se por sistema completamente diferente, não pode ficar preso ou cerceado pelo imposto de vendas e consignações. São tributos diferentes e o tributo federal não pode ficar submetido ao estadual: são de natureza, sistema e finalidades diferentes. Cada um tem a sua sistemática e a sua função regulatória.

Não pode o *quantum* do imposto de consumo ser objeto de incidência do imposto estadual. Figurando em parcela separada, por determinação da lei, o *quantum* do imposto de consumo recolhido constitui, por si, *uma categoria jurídica*, estranha ao fato gerador do imposto estadual.

28. Em conclusão:

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a meu ver, em face da nova legislação, aplica-se agora "a fortiori". Não ficou alterada, mas, antes, robustecida por mais ampla cobertura legal.

É meu parecer, s.m.j.

Imposto de Consumo

Produto Industrializado – Beneficiamento – Artefato – Escalonamento dos Produtos pelo Grau de Elaboração

Memorial das Usinas, Elaborado pelo Advogado Prof. Ruy Barbosa Nogueira, ao Exmo. Sr. Diretor das Rendas Internas, Dr. Augusto Lins e Silva Filho

Contra

A Circular N. 1 de 1962 da D.R.L, que Pretende Tributar as Estopas e Trapos Recuperados para Limpeza e os Desfiados Destinados como Matéria Prima à Indústria

São Paulo – 1962

Resumo do Memorial

1 – O imposto de consumo como imposto sobre "produto" e não sobre "serviço".

2 – Imposto que só alcança o produto como *criação* industrial.

3 – Imposto vinculado à discriminação em rol ou tabelas.

4 – Elementos legalmente integrativos da tipicidade tributária ou fato gerador do imposto.

5 – A lavagem de *trapos*, além de mero serviço, resulta em recuperação de *trapos para limpeza* e não em recuperação de *panos*, pois não restaura o tecido.

6 – A tributação sobre serviço desvirtuaria o imposto *de consumo* que incide sobre *produtos*. Art. 21 da Constituição Federal.

7 – Uma circular administrativa não pode prescrever tributação nem ampliar ou variar a tributação, nem tampouco o poderá por via de *interpretação extensiva*. O princípio da legalidade tributária em nossa Constituição (art. 141, § 34); perante os Poderes Judiciário e Administrativo e nos países cultos como a Suíça.

8 – O conceito de beneficiamento no imposto de consumo e o requisito de *produto tributado*.

9 – As estopas são fragmentos de fios, textilmente imprestáveis, e expurgados da fiação ou tecelagem e não tributados.

10 – As Usinas procedem nas estopas apenas o serviço de limpeza, escolha e abertura, sem operar qualquer produção, pois continuam estopas, isto é, *da usinagem não resulta um novo e diferente artigo*.

11 – Conceito da palavra *artefato* elaborado pela Suprema Corte dos Estados Unidos e adotada pelo nosso Conselho de Contribuintes, em acórdão *unânime* (acórdão 32.016, texto anexo).

12 – Resumo da Jurisprudência da Suprema Corte Americana, pela qual se evidencia que os trapos, estopas e desfiados não são artefatos: o artefato tem

nome, características e uso diferentes dos da matéria de que é fabricado. Vide ainda trabalho publicado na Revista de Direito Administrativo vol. 16, pág. 355, item 6, sobre o conceito de artefato perante nosso RIC.

13 – O critério funcional da científica Nomenclatura de Bruxelas, de "*escalonar as mercadorias*, sempre que possível, em função do *grau de elaboração*" e sua influência nas Tabelas do RIC. Enquanto as estopas não chegaram a ser incluídas no RIC, pelo seu mínimo grau de elaboração, os *artefatos*, que são os produtos de máxima elaboração, estão no final de cada Alínea, com a alíquota máxima.

14 – A lei só incluiu os *artefatos ou confecções de têxteis* e a estopa são exatamente os *fragmentos de fios*, e por isso, *não têxteis*, imprestáveis à tessitura, expurgados dos *fios têxteis* e dos *tecidos*.

15 – Conceito linguístico, conceito enciclopédico e conceito tecnológico de *têxtil*.

16 – O *desfiado*, além de não ser *artefato*, é apenas *matéria prima* de qualidade pobre, para enchimento de colchões e móveis isentos, pelo destino às pessoas de restrita capacidade econômica (art. 202 e § 1º do art. 15 da Constituição) e quando empregado em artefato tributado, este paga o imposto sobre o valor total, então incluído o valor do *desfiado* nele integrado.

17 – Parecer unânime da JCIC, homologado pela DRI, de que o *desfiado* não é artefato e, além disso, não foi tributado.

Conclusão

Pedem a expedição de nova circular *esclarecendo* que:

> "Os *desfiados* de aparas ou de restos de tecidos e destinados à indústria, bem como os *trapos* e as *estopas* recuperados ou usinados para limpeza e outros fins, não estão tributados pelo vigente Regulamento do Imposto de Consumo".

Excelentíssimo Senhor Diretor das Rendas Internas

As Usinas de Recuperação de Trapos e Resíduos abaixo assinadas, com a devida vênia de V. Excia., surpreendidas com a revogação das circulares 69 e 105 de 1960, pela circular 1 de 1961 desta Diretoria, e extensão da tributação aos Trapos, Estopas e Desfiados pela maior alíquota existente (10%) que, ao reverso, é reservada para os produtos de *máximo grau de elaboração e acabamento*, que são os *artefatos de têxtil*, e, portanto, querendo tributar *por analogia* (aliás inexistente) e, ainda, contra os votos da unanimidade dos Dignos Representantes dos Contribuintes na Egrégia Junta Consultiva do Imposto de Consumo, como se vê do parecer 10.433, em que estão vencidos os Drs. Armando Figueiredo, Mário Leão Ludof e Nilo Sevalho, que sabem as requerentes também merecerem de V. Excia. a maior consideração, pois que tanta dedicação e colaboração têm esses Representantes dos Contribuintes trazido a V. Excia., vêm as Usinas abaixo assinadas pedir se digne reexaminar o caso, restabelecendo o reconhecimento da *não incidência*, pois em face dos fatos e da lei, não existe essa tributação.

Com efeito:

I – Conforme reza o artigo 1º do RIC

> "O imposto de cosumo incide sobre os *produtos industrializados... discriminados* nas Tabelas anexas:"

II – Daí três premissas inconcussas: Primeira: trata-se de imposto sobre "produto" (e não sobre "serviço"). Segunda: além de se tratar de imposto sobre "produto", é somente sobre produto obtido "industrialmente". Terceira: além de se exigir que nasça um produto, essa criação há de ser industrial e somente estará sujeito ao imposto o produto criado industrialmente e que se encontrar *discriminado* nas Tabelas da Lei.

III – Todos esses elementos são integrantes do "fato gerador" universalmente exigido para o nascimento da obrigação fiscal (o *hecho inponible* dos espanhóis, a *fattispecie dell'imposta* dos italianos, o *fait generateur d'impôt* dos franceses, o *Steuertatbestand* dos alemães). Basta que um desses elementos não ocorra, para que a obrigação fiscal *não exista*.

Pois bem.

No caso das requerentes, *nenhum* desses requisitos ocorre, senão vejamos:

Trapos

IV – Da mesma maneira que uma lavanderia lava uma roupa, executando um serviço, também as Usinas lavam os *trapos* e revendem os *trapos* na mesma natureza, apenas limpos. *Data venia* do ilustre Relator do parecer 10.433, que serviu de base à Circular n. 1, o trapo não "é revendido a terceiros sob a forma de apara ou retalho de tecidos" como ele diz no primeiro considerando. Eis ai um *erro de fato* e fundamental.

V – A própria diligência sobre "trapos" que está transcrita no parecer 10.433, após explicar que são "máquinas das que se usam também em lavanderia" conclui:

> "após a lavagem, os trapos são secos por meio de uma máquina centrífuga e finalmente, selecionados por tamanho, qualidade e classificados para efeito de venda *em fardos* de tamanhos determinados"

VI – É importantíssimo esclarecer ainda, Senhor Diretor, que esses trapos são usados na limpeza e uma vez sujos são novamente adquiridos pela Usina para essa mesma lavagem. Há hoje empresas que, ao invés de venderem e comprarem, alugam os trapos limpos. Quer por compra ou por arrendamento, voltam sujos e cada vez mais dilacerados, daí serem separados os imprestáveis, pois vão se rasgando e se deteriorando. Um trapo mais forte chega a ser lavado às vezes 10 vezes! O imposto de consumo, por sua natureza, é devido uma única vez e nesse caso o seria 10 vezes! A própria natureza do imposto de consumo estará desvirtuada, pois não será mais imposto sobre *produto*, mas sobre *serviço* ou *lavagem*. E, neste caso, esse imposto *ex vi* do art. 21 da Constituição Federal teria que ser arrecadado pelo Estado e distribuído 20% à União, 40% aos Municípios e 40% ao Estado. Mas acontece ainda que em nosso Estado de Direito, uma circular não pode *criar imposto* nem *interpretar por analogia* ou *extensão*. Nesse sentido é a Cons-

tituição de nosso país (art. 141 § 34) e o pronunciamento não só da Administração como do Poder Judiciário. Veja-se também que nesse sentido é a doutrina e julgados dos países cultos, como por exemplo mostra o maior jurista do Direito Tributário da Suíça, o pranteado Prof. Ernst Blumenstein que, citando julgados do Supremo Tribunal, afirma:

> "o objetivo do imposto, segundo a concepção do Estado de Direito, *deve estar sempre definido na lei*. A sua *prescrição*, a sua *ampliação* ou a sua *variação* mediante *circular administrativa*, ou mediante *interpretação extensiva da lei*, *é contraria à constituição*" (*muss das Steuerobjekt nach rechtsstaalicher Auffassung stets in Gesetz umschrieben sein. Seine Bezeichnung, Erweiterung oder Abänderung durch blosse Verwaltungsverfügung oder durch extensive Auslegung des Steuergesetzes ware verfassungswidrig*) (vgl BGE 52 I S. 215 fk, 67 I S. 27). (*Grundriss des Sweizerischen Steuerrechts*, Band I. System des Steuerrechts, Zweite Auflage, Zürich, 1951 s. 97. – *Instituições do Direito Tributário Su*íço, vol. I, Sistema do Direito Tributário, 2ª edição, Zurique, 1951, p. 97).

VII – Mas ainda não é só. Na Circular n. 1 está:

> "Considerando que, no caso particular dos *trapos* para limpeza, processa-se indubitavelmente uma operação de beneficiamento de artefatos usados, com intuito de revenda".

Ora, *data venia*, é um engano.

VIII – O art. 5º, letra *b* do RIC quando diz que se entende por operação de

> "beneficiamento – a que restaure, modifique ou aperfeiçoe o funcionamento, a utilidade ou o acabamento *de um produto*"

se refere a um *produto* nos termos do art. 1º, isto é, de um *produto industrializado* que esteja *discriminado nas Tabelas*; em uma palavra, de um *produto tributado*.

IX – Qual é a Tabela da Lei que discrimina *trapos* sujos ou limpos?

A Usina adquire *trapos* e revende *trapos*. *Trapos*, sejam sujos ou limpos, não são *produtos tributados*.

X – A circular n. 1, não tendo notado esses equívocos de fato e de direito, chega a colocar em *parêntesis* o que na verdade é a essência, a natureza das coisas, *in verbis*:

> "os panos (trapos) recuperados, para limpeza e outros fins"

Eis aí, Senhor Diretor:

XI – A Usina não faz recuperação de *panos*. Se ela tomasse um *trapo* ou *pano consumido* e restaurasse o tecido, quer dizer, fizesse a trama e a urdidura de novo e fizesse o milagre de voltar o trapo à situação de pano ou tecido, então sim.

XII – Não são, pois *panos recuperados*, mas apenas *trapos recuperados para limpeza*. Eram, apenas trapos sujos e após essa operação, continuam trapos, continuam furados, encardidos, rasgados, dilacerados. Será que em nosso país onde a indústria se encontra em adiantada evolução, podemos chamar as amostras 1 ou 2, de *artefato*? Salta aos olhos que não: um *trapo* já pode ter sido um artefato de tecido, por exemplo, uma peça de vestuário, um saco etc. Mas se hoje é um *trapo*,

tanto faz estar sujo ou lavado, continua um *trapo*, um farrapo de artefato de têxtil, furado, rasgado, gasto, consumido, deteriorado, enfim, apenas e tão só um *trapo*. Não tem como não poderia ter enquadramento em nenhuma Tabela do Imposto de Consumo. Como trapo não incide no imposto, e o serviço de lavagem de trapos não é produção nem beneficiamento, nos expressos sentidos da lei, porque *não cria, não restaura, não modifica, não aperfeiçoa* Produto Tributado. Trapo era antes da lavagem, trapo continua depois de lavado.

Amostra de trapo sujo (1)

Amostra de trapo limpo ou recuperado (2)

As Estopas

XIII – A circular n. 1 fala confusamente em

> "as estopas ou desfiados de qualquer fibra têxtil"

Entretanto, desde logo, é preciso esclarecer que *estopas* e *desfiados* são coisas distintas pela *natureza* e pela *finalidade* de cada uma, como se vê das amostras e dos esclarecimentos que se seguem.

Vamos, pois, primeiro tratar do caso das estopas.

XIV – A *estopa* é adquirida *já como estopa* das fiações e tecelagens, (amostra 3 e 5). Qualquer manual de fiação e tecelagem esclarece que nos trabalhos de fiação e de tecelagem vão se arrebentando fios e esses fragmentos de fios imprestáveis para tecer, são varridos ou acumulados e são a *estopa*.

XV – Essa *estopa* vem suja e mais ou menos emaranhada como se vê das amostras 3 e 5. São então escolhidas manualmente e colocadas em máquinas para mistura e para abertura.

XVI – Entretanto o fato de ser feita a escolha e passar pela máquina que apenas vai abrir esses fragmentos, não constitui sequer uma *produção*, pois, apenas é feita uma escolha, limpeza e abertura *sem alterar a natureza* que continua estopa.

Não há transformação de matéria prima, só há limpeza, mistura e escolha de estopa que *estopa* continua. Aliás, conforme o tipo de oficina, indústria ou limpeza a ser feita, os interessados compram diretamente essa varredura para usar como estopa, que já é, na própria fiação ou tecelagem.

XVII – Mas no caso da estopa, além de ela, ao invés de um *produto*, ser apenas um resíduo ou detritos da fabricação de produtos, e que na Usina sofre rudimentar trabalho, não de produção, mas de limpeza e abertura, acontece que nunca existiu e nem existe na lei do imposto de consumo, até hoje, *discriminação* da *estopa*, em qualquer das Tabelas a ele anexas.

XVIII – A circular n. 1 diz que *as estopas*

> "são produtos tributados no inciso 11 da Alínea IV do RIC, sujeitos à alíquota de 10% "

XIX – Ora, basta a simples leitura da lei, para vermos, *data venia*, que essa afirmação é um engano, é muito mais do que *extensão por analogia* que já é proibida na tributação; é uma inclusão *contra legem*, pois todos os textos da lei, ao reverso da circular, excluem da tributação *as estopas*, senão vejamos.

XX – É elementarmente sabido que a científica classificação ou Nomenclatura de Bruxelas a que nosso país aderiu e que não só adotou em sua Tarifa Aduaneira, mas de que muito se utilizou no atual RIC, conforme Mensagem de nosso Presidente da República ao Congresso (Diário do Congresso, Sec. I, suplemento ao n. 79 de 10-5-1957, p. 4) obedeceu

> "ao critério funcional de *escalonar as mercadorias*, sempre que possível, *em função do grau de elaboração*"

XXI – Basta um simples exame das várias Tabelas do RIC para vermos que sempre as Alíneas começam com as mercadorias de menor elaboração, com alíquotas menores, até chegar às de máxima elaboração e acabamento, como são "os artefatos" e as "confecções" e também com as alíquotas máximas.

Veja-se isto na própria Alínea IV, em que o *fio* integral, próprio para tecer, é o primeiro, enquanto o artefato é o último.

XXII – Ora, as estopas são apenas fragmentos ou resíduos daqueles fios, exatamente por sua natureza excluídos da natureza de têxtil. Por isso o legislador não inclui a estopa nem o poderia ter feito pela *natureza das coisas*. Ao contrário, deixou-a fora do campo da incidência.

XXIII – Mas não é só.

Exatamente sobre o imposto de consumo e decidindo que "as leis fiscais são taxativas e não podem ser aplicadas extensivamente", o Egrégio Tribunal Federal de Recursos decidiu que o título da Alínea subordina a matéria desta (ap. civ. 374 *DJ* de 2-10-1951 e Rev. Fisc. 1951 dec. 720).

Ora, além de a alínea IV ter este título que por si exclui as *estopas*, pois reza:

> "Tecidos e outros artefatos têxteis"

e *as estopas* não são tecidos e muito menos artefatos, no item 11 da alínea IV em que a circular 1 quer forçar seu enquadramento, está expresso:

> Artefatos ou Confecções de Têxtil

XXIV – A estopa além de não ser *artefato* ou *confecção*, não é feita *de têxtil*; ela é expurgo, é exatamente o *que não serviu para ser têxtil*. Ela também não é feita de tecido, nem tampouco tem *trama* ou *urdidura*. A estopa, como já se disse, ao contrário, são *fragmentos dos fios*, que não puderam entrar na *textura*, porque não são *têxteis*, não se prestam para tecer.

XXV – Ora se a lei só incluiu artefato ou confecção "de" têxtil, excluiu as estopas, pois:

Em primeiro lugar, *o artefato* tem uma unidade física. A estopa não tem. Assim o próprio tecido não é artefato; uma camisa fabricada com o tecido, sim, é *um artefato de tecido*.

Conforme conceito já elaborado pela Suprema Corte dos EE.UU. e adotado pelo Egrégio Conselho de Contribuintes, unanimemente, no acórdão 32.016 (*DO* de 28-3-1957 e Rev. Fisc. 834), o artefato, além de ter unidade, de ser o *produto* de uma elaboração completa a ponto de constituir um objeto, uma unidade, o artefato tem um *nome próprio*, nome *diferente do nome do material de que é composto*. A

estopa não o tem, é estopa quando varrida na fiação ou tecelagem, continua estopa ao entrar ou sair da Usina ou ao ser usada na limpeza. E por quê? Porque não é um artefato, é um resíduo da fabricação de artefato.

XXVI – Para maior esclarecimento, vejam- se os seguintes tópicos da jurisprudência firmada em torno do conceito da palavra *artefato* pela Suprema Corte dos Estados Unidos e pela qual se vê que a estopa não é *artefato*:

> "... decidiu-se, que no caso de trabalho sobre conchas, consistente somente em poli-las e remover parte da superfície por lixamento ou outra forma, as conchas continuavam excluídas do imposto, porque as suas características e condições não tinham sido *materialmente mudadas*, e ainda conservavam sua *identidade* como conchas.
>
> Elas são ainda conchas. Elas não foram manufaturadas em um novo e diferente artigo, em um artigo que tenha *nome, características ou uso* distintos dos de uma concha.
> A aplicação de trabalho a um artigo, seja manual ou mecânico, não o torna necessariamente um artefato, no sentido em que o termo é usado nas leis tarifárias. A lavagem e o expurgo (limpeza e escolha) de lã não faz o resultado artefato de lã. A limpeza e o descaroçamento do algodão não faz o algodão resultante um artefato de algodão."

Assim, também, podemos dizer nós que da limpeza e abertura da estopa, não resulta *nenhum artefato*, pois as características e condições continuam materialmente as mesmas: o nome era e continua estopa; as características são de estopa e o uso tanto antes como depois é o de estopa.

> "(... it ruled that where the manufacture of the shells consisted merely in polishing them and removing, by gridding or otherwise, a portion of the surface, the shells were exempt from duty, *because their character and condition had not been materially changed, and they still preserved their identity as shells*.
>
> They are still shells. They had not been manufactured into *a new and different article*, having *a distinctive name, character* or *use* from that of a shell. The application of a labor to an article, either by hand or by mechanism, does not make the article necessarily a manufactured article, within the meaning of that term as used in the tariff laws. Washing and scouring wool does not make the resulting wool a manufacture of wool. Clearing and ginning cotton does not make the resulting cotton a manufacture of cotton)
> (U.S. Supreme Court, Reports, vol. 9, Book 3, Lawyers' Edition. John F. Hartranft v. J.H. Wiegmann & Co)."

XXVII – Mas, alem de não ser artefato, ela não é sequer *de têxtil, como exige a lei*. A estopa, ao contrário se constitui de fragmentos ou resíduos de fios *excluídos da tecibilidade*, ou seja, são os fragmentos ou resíduos *imprestáveis à indústria têxtil*.

XXVIII – Veja-se no autorizado *Dicionário Caldas Aulete*, 3ª edição:

> "Têxtil, adj. que se pode tecer; próprio para ser tecido"

XXIX – Vejamos uma conceituada enciclopédia:

> "o processo têxtil consiste em entrelaçar, em ângulos retos, duas ou mais séries de materiais flexíveis, dos quais os longitudinais são chamados urdidura e os transversais trama (The process of weaving consists in interlacing, at right angles, two or more series of flexible materials, of which the longitudinal are called warp and the transverse weft" (*Encyclopaedia Britannica*, ed. 1956, vol. 23, p. 455 H.).

XXX – Vejamos numa valiosa e conhecida obra *tecnológica*:

> "No sentido mais amplo da palavra chama-se tecido uma camada flexível, formada de um, de dois ou mais sistemas de fios que se cruzam e entecruzam entre si, em determinadas direções e sob ângulos determinados" (Nel senso più largo della parola chiamasi tessuto uno strato flessibile formato da uno, da due o più sistemi di filli che si incrociano ed intreccrociano fra loro in determinate direzioni e sotto angoli determinati" (*Dizionario di Merceologia*, do Prof. Villavecchia, 5. ed., Milão, vol. 4, p. 479).

XXXI – Portanto, a inclusão das *estopas* no último item da Alínea IV, com a alíquota de 10%, não só é contra a natureza do imposto, como contra o critério científico do grau de elaboração, mas, sobretudo, fere o art. l. e é contra a disposição taxativa do item 11 que só admite ali a inclusão do máximo elaborado produto que é o *artefato* e *somente o artefato fabricado de têxtil*.

O desfiado

XXXII – A circular n. 1 confundindo com a estopa o *desfiado*, declarou "as estopas *ou* desfiados de qualquer fibra têxtil"

XXXIII – Já vimos que a estopa são fragmentos de fios que exatamente *não entram no tecido*, nada têm com tecido, nem com desfiado.

XXXIV – O "desfiado" é muito diferente da estopa, quer pela natureza, processo de trabalho, como pelo destino ou finalidade. A estopa é estopa quando sai da fiação ou tecelagem e quando passa pela Usina, ao passo que o "desfiado" é feito de restos ou aparas de tecido. A comparação das amostras de estopa como saem das fiações e tecelagens (3 e 5), da estopa ao sair da Usina (4 e 6), com as das aparas como entram na Usina (7) e do "desfiado" como é preparado na Usina (8) mostra a absoluta diferença de natureza física e de trabalho a que são submetidas.

XXXV – Também quanto à finalidade ou destino, enquanto a estopa é para limpeza, o "desfiado" é *matéria prima* para os fabricantes de colchões populares ou de baixo custo, como para estofamento de móveis de inferior qualidade, muitos dos quais devem ficar isentos do imposto de consumo pelo art. 6. letra "a" atendendo ao § 1º do art. 15 da Constituição, e outros vão pagar quando feito o artefato, sobre o valor total, inclusive sobre o desfiado empregado.

XXXVI – A Usina recebe em fardos as aparas ou restos de tecidos como se vê da *amostra* 7 e os coloca em máquinas que desfiam essas aparas, obtendo o *desfiado*, como se vê da *amostra 8* e também os vende em fardos. Embora seja um produto, no sentido de que desfiando as aparas é que se obtém o *desfiado*, entretanto

não é um *artefato*, é *matéria prima* para fabricação de artefatos, e não encontra incidência na lei.

XXXVII – A própria Junta Consultiva do Imposto de Consumo, por *unanimidade de votos*, no parecer 8.553, e com homologação do ilustre antecessor de V. Excia., já teve ocasião de decidir, com clareza e fundamentadamente que no vigente RIC o *desfiado não encontra incidência*. Eis os termos da própria orientação que a D.R.I. está dando às Usinas do Brasil, por ter homologado e publicado o parecer sobre *desfiado*:

> "O certo é que a nova legislação em seu artigo l. define que o "Imposto de Consumo incide sôbre produtos industrializados, nacionais ou estrangeiros, discriminados nas tabelas anexas.
> Nas tabelas anexas ao decreto em referência não encontra esta fiscalização classificação nominal para os produtos objetivados na consulta, os quais, se por um lado sofrem processo industrial de beneficiamento, isto é, limpeza por meios mecânicos e prensagem, por outro não comportam o respectivo enquadramento na Alínea IV, Tabela "A".
> A Alínea IV – Tecidos e outros artefatos têxteis não apresenta em nenhum dos seus incisos qualquer referência aos produtos em exame e muito menos na classificação genérica do inciso 11. Quaisquer artefatos ou confecções de têxtil não especificados nem compreendidos em outra parte, uma vez que a expressão *têxtil* ali contida está relacionada, necessariamente, com a hipótese de "próprio para ser tecido" ou "se pode tecer", o *que não configura o material em espécie*.
> No inciso 7 da alínea IX – Artefatos de produtos de origem animal e vegetal, vamos encontrar ampla tributação que, à primeira vista, pareceria incluir o caso em tela e objeto da consulta, mas, todavia, consideramos que o algodão como *matéria prima têxtil* que é, mesmo quando beneficiado por processos mecânicos limpeza e acondicionamento em fardos ou ainda com apresentação uniforme, em mantas *não chega a constituir um artefato na acepção legal* porque, conforme entendemos, a expressão *Artefato* deve estar relacionada com transformação industrial que venha alterar a natureza da matéria prima ou do produto.
> Nestas condições, salvo errônea interpretação e de conformidade com os espécimes anexos, penso que *não ocorre incidência do* imposto de consumo aos produtos discriminados com o *algodão desfiado, algodão cardado solto e algodão cardado em mantas*, por força da aplicação do Decreto n. 45.422, de 12 de fevereiro corrente".
> Resolvo a consulta nos termos do aludido parecer, que adoto por seus fundamentos legais".
> 2 – O Decreto n. 45.422, de 1959, alínea IV, não consigna incidência para o algodão nas condições a que alude a consulta, sendo certo que a tributação ali prevista só alcança os *artefatos ou confecção de têxteis*.
> 3 – Assim, estando plenamente de acordo com a decisão de primeira instância, a Junta Consultiva do Imposto de Consumo, por *unanimidade* de votos, é de parecer que a mesma seja mantida, negando-se provimento ao recurso".

(Parecer 8.553 no Processo JCIC 279-59 SC-114.792-59, *DO* de 31-7-1959, p. 575).

XXXVIII – Não há dúvida, pois, Senhor Diretor, que a revogação das circulares 69 e 105, que tinham consolidado uma situação tranquila e reiterada, e de outro lado a extensão do inciso 11 aos "trapos", "estopas" e "desfiados", veio criar uma situação não só de desassossego às Usinas requerentes, mas *criar* uma tributação contra o *texto da lei*, o que, "data venia", viola o princípio de legalidade do tributo, e o foi contra a *unanimidade dos Representantes dos Contribuintes na Egrégia Junta*.

XXXIX – Em face de todo o exposto e das amostras, deve a circular n. 1 sei' reformada pelo acentrado amor à Justiça de V. Excia., pelo que as Usinas pedem se digne baixar outra circular, para esclarecer que:

> "Os *desfiados* de aparas ou de restos de tecidos e destinados à indústria, bem como os *trapos* e as *estopas* recuperados ou usinados para limpeza e outros fins, não estão tributados pelo vigente Regulamento do Imposto de Consumo".

Certas de que V. Excia. alia à sua grande capacidade administrativa, a de um espírito moderador e justo, esperam ser atendidas, em nome da legalidade tributária, e dentro do espírito das boas relações que devem presidir a colaboração entre Fisco e Contribuinte.

São Paulo, 15 de fevereiro de 1962

Circular n. 1, de 9 de janeiro de 1962

O Diretor das Rendas Internas do Tesouro Nacional, no uso de suas atribuições, e

Considerando que, em decisões proferidas nos processos n. 193.166-59 e 235.205-59, submetidos à Junta Consultiva do Imposto de Consumo, esta Diretoria reformou seu entendimento anterior a respeito da incidência do imposto de consumo sobre as estopas e trapos para limpeza;

Considerando que, pelas Circulares n. 69, de 15-5-60, e 105, 25-7-60, fora declarado não estarem os mesmos produtos sujeitos ao imposto;

Considerando que esse entendimento resultara de insuficiente esclarecimento e instrução dos processos nos quais o assunto fora estudado;

Considerando que, melhor examinada a matéria, foi verificado que a produção da estopa e dos chamados *trapos* para limpeza é realizada em escala industrial, por processos especializados;

Considerando que no caso particular dos *trapos* para limpeza, processa-se indubitavelmente uma operação de beneficiamento de artefatos usados, com intuito de revenda;

Considerando, porém, que os fabricantes dos citados produtos, através dos seus Sindicatos de classe, haviam sido expressamente orientados por esta Diretoria no sentido da não tributação dos mesmos, conforme, os termos claros das Circulares acima mencionadas resolve:

Declarar aos chefes das repartições subordinadas, inspetores e agentes fiscais do imposto de consumo e contribuintes interessados que as estopas ou desfiados de qualquer fibra têxtil e os panos (trapos) recuperados para limpeza e outros fins, são produtos tributados no Inciso 11 da Alínea IV da Tabela "A" do RIC, sujeitos à alíquota de 10%.

Ficam revogadas as Circulares número 69, de 19-5-1960 e 105, de 25-7-1960. desta Diretoria.

Publique-se e cumpra-se.

Augusto Lins e Silva Filho

DOU, Sec. I – Parte I – 16-1-1962 – p. 575

Circular n. 69, de 19 de maio de 1960

O Diretor das Rendas Internas do Tesouro Nacional no uso de suas atribuições declara aos chefes das Repartições subordinadas. Inspetores e Agentes Fiscais do Imposto de Consumo que. de acordo com o resolvido no processo n. 157.250-59. "Estopas ou resíduos de lã e de algodão", constituídos de fragmentos de fios e obtidos sem qualquer processo industrial, são produtos não tributados pelo Regulamento do Imposto de Consumo.

Abiatar Britto

Diretor

DOU, Sec. I – Parte I – 14-6-1960 – pág. 9111

Circular n. 105, de 25 de julho de 1960

O Diretor das Rendas Internas do Tesouro Nacional no uso de suas atribuições declara aos Chefes das Repartições subordinadas, Inspetores e Agentes Fiscais do Imposto de Consumo que, de acordo com o resolvido nos processos ns. 157.250-59 e 160.816-60, "estopas ou resíduos de quaisquer fibras têxteis constituídas de fragmentos de fios e fibras, obtidos sem qualquer processo industrial, vendidos a granel", são produtos não tributados pelo Regulamento do Imposto de Consumo.

Os industriais que houverem adquirido fibras têxteis, como matéria prima deverão proceder de acordo com o parágrafo 3.° do artigo 149 do R.I.C. com referência às "estopas ou resíduos das fibras têxteis" que alhearem. – Abiatar Britto, Diretor.

(Publicada no *DO* de 11-8-1960)

Conceito da Palavra "Artefato" no Regulamento do Imposto de Consumo

Acórdão 32.016

Recurso n. 48.363 – Imposto de Consumo.

Recorrente: Delegacia Fiscal na Paraíba – *Ex-officio*.

Recorrida: Antonio Teixeira Junior.

As tiras, sem qualquer preparo ou acabamento de pneumáticos usados, não incidem no imposto de consumo. Nega-se provimento ao recurso *ex- officio*.

O Senhor Delegado Fiscal na Paraíba, no presente procedimento fiscal, instaurado contra a recorrida, proferiu a seguinte decisão:

"A fiscalização do impôsto de consumo lavrou o auto de infração de fls. 45, básico dêste processo, contra Antonio Teixeira Júnior estabelecido em Campina Grande, nêste Estado:

2. Motivou a ação fiscal o fato de o autuado produzir tiras de pneumáticos usados, adquiridos de terceiros, e as vender, como matéria prima, para a indústria de calçados, sem o pagamento do imposto de consumo, havendo sido capitulados, como infringidos, os arts. 98 e 107 das N.G. e Obs. 2. letra a Obs. 6. letra *a* e *b* da Tabela A, combinados com a ll., letra c da mesma Tabela, tudo da vigente Consolidação das Leis do Imposto de Consumo, a que se refere o Decreto número 26.149 de 5 de janeiro de 1949.

3. O autuado apresentou, no prazo legal, as suas razões de defesa (fôlhas 6-11).

4. Os agentes fiscais autuantes prestaram a informação de fls. 14-24, contestando a defesa apresentada e opinaram pela integral procedência do auto de infração. Nesta informação dizem os autuantes que a lei do imposto de consumo vigente tributa, à taxa de 4% *ad valorem*: "todo e qualquer *artefato* de resinas naturais ou artificiais (borracha, natural ou sintética, baquelite, elsonite" etc.). E concluem que duas são as condições para a incidência do imposto, além da de venda ou exposição à venda".

1º) Que a coisa seja um *artefato*,

2º) Que seja de alguma das matérias *especificadas* na lei.

E, em seguida, passam a definir o que seja Artefato. Segundo os autuantes *Artefato*, no sentido da lei, é aquilo que tem aplicação definida, embora em muitos casos, seja parcela integrante de um todo. Na acepção fiscal é o produto que se destina ao consumo". E sustentam que a tira de pneumático usado é um artefato do mesmo modo como as tiras de couro para as indústrias de calçados e chapéus foram consideradas artefatos nas decisões administrativas que enumeram.

5. Fundamentou-se o procedimento fiscal no Parecer n. 4.140, de 23 de outubro de 1951, da Junta Consultiva do Imposto de Consumo, publicado no Diário Oficial de 19 de março de 1952 e na Revista e de Legislação da Fazenda Seção Imposto de Consumo – Decisão número 142 – Ano de 1952.

6. Pela leitura do Parecer número 4.140, vê-se que a autoridade de primeira instância a quem foi dirigida a consulta, assim se pronunciou:

"Diz a firma requerente que, adquirindo a terceiros câmaras de ar usadas, recorta-se em tiras iguais às constantes das amostras anexas, vendendo-as como matéria prima a industriais que por sua vez as recobrem com fios de algodão.

As tiras de borracha resultantes do recorte de câmaras de ar usadas, não constituindo, ainda *artefatos* de borracha (tal como acontece com as tiras de couros – pareceres unânimes da JCIC, homologados pela Diretoria das Rendas Internas e publicados no Diário Oficial de 10 de março de 1948 e 29 de julho de 1949 – consideradas *matéria prima*), não estão alcançadas pela incidência do imposto de

consumo, ficando a interessada, nestas condições, desobrigada da posse da patente de registro".

E a decisão da JCIC diz:

Considerando que a decisão foi proferida de acordo com a lei, a Junta Consultiva do Imposto de Consumo, por maioria de votos, opina se negue provimento ao recurso *ex-oficio* interposto". Vencido o Sr. Jaime Péricles, tendo em vista os pareceres ns. 1.428, 2.009 e 3.492. publicados no Diário Oficial de 4 de outubro de 1946 e 3 de setembro de 1947 e 8 de novembro de 1950.

Eis o despacho do Sr. Diretor das Rendas Internas: "Decido de acordo com o voto vencido do Sr. Jaime Péricles dando provimento ao recurso *ex-officio* , para declarar tributado produto objeto da consulta considerando-o alcançado pela incidência prevista na Alínea III, Tabela A, do Decreto n. 26.149, de 5 de janeiro de 1949.

7. Tito Rezende, em nota 26. página 42 da sua *Revista Fiscal*, ano de 1952, comenta o assunto da seguinte maneira:

"(26) Os pareceres citados (1.428, 2.009 e 3.492) são as decisão de números 1.112. 809 e 736 respectivamente na Revista de 1946. 1947 e 1950.

Tratam êles de fios de borracha, nus ou cobertos de algodão, hipótese que parece diferente da hipótese da consulta de agora simples recortes de pneumáticos usados".

8. Toda a questão gira em torno da conceituação da palavra *Artefato*.

A Vigente Consolidação das Leis do Imposto de Consumo quando emprega o vocábulo artefato, nas alíneas I, III, V VI e XXIX não o define fiscalmente. Os anteriores regulamentos também omitiram o conceito do termo e, assim, permanece a lacuna responsável por numerosas dúvidas.

O Dr. Ruy Barbosa Nogueira, redator da *Revista Fiscal* e de Legislação de Fazenda, advogado em São Paulo e estudioso dos assuntos fiscais, pronunciou em 10 de novembro de 1948 interessante conferência, no Centro de Estudos dos Agentes Fiscais do Imposto de Consumo em São Paulo, sobre problemas do Imposto de Consumo. Esta conferência foi publicada pela *Revista de Estudos Fiscais* n. 1 – janeiro de 1949 e reproduzida na *Revista de Direito Administrativo* – abril/junho de 1949 – Vol. 16 página 350.

É neste trabalho que vamos encontrar a conceituação da palavra *Artefato*, utilizada pela Lei do Imposto de Consumo.

Diz o citado conferencista:

"Para nós, entendemos que, partindo-se do princípio de que o imposto é de consumo, devido pelos consumidores (art. 2º), e na expressão da lei, devido no momento de ser dado a consumo, a regra geral é que êle incide sôbre produtos acabados ou aptos ao consumo.

E após citar interessantes acórdãos da Suprema Côrte Americana sôbre a conceituação da palavra Artefato, comenta o autor citado:

Nessas condições, vê-se que é exatamente o aspecto de não estar apto ao consumo, acabado, que o produto não pode ainda ser considerado um artefato".

Concluindo o estudo do assunto:

Black, o conhecido jurista americano em seu notável manual de hermenêutica, compendiando as soluções da Suprema Corte Americana na conceituação da palavra *Artefato*, fixou:

"... quando um artigo tenha passado por um ou mais processos, afim de tornar-se um artigo acabado, apto ao comércio, conhecido e reconhecido no mercado, por um *nome específico e* distintivo, *nome êsse diverso do nome do material de que seja composto*, e já tenha sido posto numa *forma definitiva*, e já seja destinado e adaptado a um uso particular, êle é chamado um artefato".

Isto posto, e

Considerando que as tiras de pneumáticos usados não incidem no imposto de consumo:

Considerando que, pelo simples exame visual da amostra do produto, presente ao julgamento, no estado em que se encontra, *não pode ainda ser considerado um artefato*;

Considerando que o produto, *sem acabamento perfeito*, não está recortado em *forma própria* a emprego em calçados e sim em tiras de 2 e 3 metros de comprimento;

Considerando que as tiras de pneumáticos usados podem, quando muito, ser consideradas *matéria prima* a ser ainda industrializada, a fim de que possam ter as aplicações que lhes pretendam e que poderão ser as mais variadas;

Considerando que a jurisprudência administrativa invocada pelos autuantes não é pertinente à espécie;

Considerando que o processo correu os trâmites regulamentares não havendo preterição de formalidades legal que o invalide;

Resolvo julgar improcedente o auto de infração de fls. 4-5 de vez que nenhum imposto de consumo é devido pelo autuado nem as tiras de pneumáticos usados estão alcançadas pelo citado imposto.

Deste meu despacho recorro, na forma da Lei para o Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes.

9. Remeta-se o processo à 2ª Coletoria Federal em Campina Grande para ciência do interessado.

É o relatório.

Isto posto, e:

Considerando que a decisão recorrida bem examinou todo o processado, resolvendo com acerto a matéria em litígio, merecendo, assim, ser mantida ;

Considerando o mais que do processo consta;

Acordam os membros do 2º Conselho de Contribuintes, por *unanimidade* de votos, negar provimento ao recurso *ex-officio*.

(Publicado no *DOU* – Seção IV de 28-3-1957).

Circular n. 32, de 30 de abril de 1962

O diretor das Rendas Internas do Tesouro Nacional no uso suas atribuições, e

Considerando que, em memorial das usinas de recuperação de trapos e resíduos Fábrica de Estopa Cruzeiro Ltda. E outras, essas empresas, citando decisões

da JCIC e desta Diretoria, pedem seja reconhecida a não tributação dos trapos, estopas e desfiados revogada a Circular n.1 de 9-1-1962;

Considerando que no processo de consulta da firma Industrial Têxtil Intex Ltda., que é uma das signatárias do memorial, a JCIC, por unanimidade de votos, no processo 330.114/59, recentemente confirmou a solução da Recebedoria Federal em São Paulo, de que referidos resíduos e Estopas para limpeza não estão tributados, cuja decisão mereceu homologação desta Diretoria;

Considerando que no processo 69.878/62, esta Diretoria já decidiu em 18-4-1962, que as "Estopas ou desfiados de qualquer fibra têxtil" não foram alcançados pelo vigente RIC, resolve:

Declarar aos chefes das repartições subordinadas, inspetores e agentes fiscais do imposto de consumo e demais interessados que os *desfiados* de aparas ou de restos de tecidos destinados à indústria, bem como os *trapos* e as *estopas* recuperados ou usinados para limpeza e outros fins, não estão tributados pelo vigente Regulamento do Imposto de Consumo.

Fica revogada a Circular n. 1, de 9 de janeiro de 1962.

Publique-se e cumpra-se

(a) Augusto Lins e Silva Filho

Diretor

Fato Gerador e Imposto de Indústrias e Profissões

O princípio de legalidade ou de reserva da lei, na tributação. A administração vinculada e os atos de interferência na esfera dos direitos individuais. Conceito de fato gerador jurídico tributário. O princípio da conformidade da tributação com o fato gerador. A atributividade como requisito do fato gerador jurídico-tributário. Desapropriação, tributação e confisco.

Inteligência de "receita bruta" como assento do imposto de indústrias e profissões. Sobre o *quantum* do imposto de consumo pode incidir o imposto de indústrias e profissões? O frete e o carreto quando por conta do comprador. Caso do transporte feito pelo próprio vendedor. Depósitos situados no mesmo município. A transferência da mercadoria produzida no município. O Poder Judiciário não procede ao lançamento, mas exerce o seu controle de legalidade.

Exposição

Não obstante as reservas que, de "jure condito", se faziam à Lei n. 5.917, a Consulente, seguindo a linha de orientação que lhe é peculiar e tradicional, se dispôs, desde logo, a atender à nova disciplina legal da matéria e, assim, efetuou as inscrições correspondentes à Matriz e aos seus Depósitos situados no Município da Capital, na conformidade do que estatuía a mencionada Lei municipal n. 5.917.

Entretanto, ao rever a ficha de inscrição da consulente, relativa ao exercício de 1963, a Prefeitura Municipal de São Paulo entendeu de glosar as deduções das parcelas correspondentes à recuperação de imposto de consumo, bem como as de fretes e carretos recuperados, sustentando que se incluem no conceito de movimento econômico que resulta da Lei n. 5.917. Glosou mais a dedução das parcelas correspondentes a vendas realizadas pelos Depósitos da consulente situados no município da Capital de São Paulo e referentes a mercadorias transferidas para outros municípios.

Inconformada com isso, a consulente apresentou reclamação contra o lançamento assim efetuado pela Prefeitura Municipal de São Paulo, na forma do disposto no art. 26 da Lei n. 5.917 e, porque tal reclamação não tivesse efeito suspensivo, ingressou em juízo com a competente ação ordinária em que demanda a anulação do lançamento em causa.

Em face do contraditório e das circunstâncias "iuris" que a disciplina da Lei municipal n. 5.917, de 26 de dezembro de 1961, determina, formulamos a seguinte:

Consulta

1º) Que elementos podem compor a receita bruta, para a conceituação do movimento econômico a que alude o § 3º do art. 2º da Lei municipal n. 5.917, de 26 de dezembro de 1961?

2º) As parcelas correspondentes à recuperação do imposto de consumo que a consulente, como contribuinte de direito, recolhe aos cofres do Fisco federal, integram, ou não, a receita bruta da empresa? Por quê?

3º) As parcelas correspondentes à recuperação de fretes e carretos, como despesas dos serviços de entrega a cargo do comprador, integram ou não a receita bruta da empresa? Por quê?

4º) Sendo certo que os valores correspondentes a vendas realizadas pelos Depósitos da consulente situados na Capital de São Paulo integram o movimento econômico desses depósitos e servem de base à tributação do Imposto de Indústrias e Profissões a eles correspondente, podem eles, ou não, integrar, também, a receita bruta da empresa, para efeito de igual tributação quanto à sua Matriz? Por que?

5º) Os valores correspondentes a meras transferências de mercadorias para outros Municípios, que integram o movimento econômico de Depósitos da consulente situados fora do Município da Capital de São Paulo e sofrem, ali, a tributação de Indústrias e Profissões, podem, ou não, integrar, também, a receita bruta da empresa, para efeito de igual tributação quanto à Matriz? Por quê?

6º) Não é exato que o lançamento efetuado, "in casu", é ilegal, porque exorbitante da própria disciplina da Lei municipal n. 5.917?

Professor Celso Neves.

Parecer

I – Transcrevendo os dispositivos das várias Constituições vigentes no mundo, em obra que visa ressaltar os *Princípios comuns do direito constitucional tributário*, o Professor Victor Uckmar começa com o princípio de legalidade da tributação, afirmando:

> "Tutte le vigenti Costituzioni, eccezione fatta, per quanto mi consta, di quella dell'U.R.S.S., affermano esplicitamente che le imposte devono essere approvate dai competenti organi legislativi."[1]

II – Entre os dispositivos constitucionais que transcreve para salientar o princípio de legalidade da tributação no concerto das Nações, está o § 34 do art. 141 da Constituição dos Estados Unidos do Brasil, que reza:

> "Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça."

É o chamado princípio de reserva da lei ou, precisamente, para o campo imposicional, o princípio de legalidade da tributação.

III – Sob o título "L'impôt, matière réservée au legislateur", Lucien Mehl[2], depois de referir-se à elaboração na Inglaterra e à consagração do princípio pela Revolução Francesa e que foi "admis par la pluspart des constitutions democratiques", mostra que para maior precisão, a vigente Constituição da França estatui:

---

1 *Principi comuni di diritto costituzionale tributário*. Padova: Cedam, 1959, p. 21.

2 *Science et technique fiscales*. Paris: Presses Universitaires, 1959. v. II, p. 637.

> "Art. 34. La loi fixe les règles concernant: [...] l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impossitions de toutes natures."

IV – Já pelo princípio da administração vinculada à lei ou da legalidade dos atos da Administração Pública – e "a fortiori" para os atos de intervenção onerosa na esfera dos direitos do indivíduo, como o é o da tributação – é imprescindível a expressa manifestação da vontade da lei.

A Constituição somente permite que por meio de lei, como ato legislativo emanado da representação do próprio povo, possa ser criada ou aumentada a obrigação de o indivíduo transferir para o patrimônio do Estado uma parcela de seu patrimônio, sem qualquer indenização direta, ou seja, a título de imposto.

V – Em trabalho sobre a administração e tributação, em que também examina e expõe a jurisprudência do novo Tribunal Constitucional da República Federal da Alemanha (BVerfG), Kruse[3] ressalta que:

> "Die Steuererhebung auf Grund ordnungsmässig zustande gekommener Gesetze ist nur deshalb keine Enteignung, weil sie durch einen ungeschriebenen Verfassungssatz sanktioniert worden ist. Im Verhältnis zur Enteignung, stellt der Steuereingriff den ungleich schwereren Eingriff dar. Ist es zwar sinnlos, den Steuerpflichtigen für die von ihm gezahlten Steuern in Geld zu entschädigen, so folgt daraus aber nicht, dass an den Steuereingriff leichtere Anforderungen zu stellen sind ais an die Enteignung. Im Gegenteil; da Art. 14 GG für die Enteignung, ein formelles Gesetz verlangt, muss für den entschädigungslosen Steuereingriff ebenfalls ein formelles Gesetz verlangt verden."

Ou em vernáculo:

> "A exigência de impostos com base em leis criadas em conformidade com o ordenamento jurídico não constitui desapropriação somente porque ela foi sancionada por princípio constitucional não escrito. Em confronto com a desapropriação, a exigência tributária constitui uma intervenção incomparavelmente mais onerosa. Se é verdade que seria absurdo indenizar em, dinheiro ao contribuinte, pelos impostos que paga, isto não quer dizer que para a intervenção tributária possam ser adotados requisitos menos precisos do que para a desapropriação. Ao contrário; como o art. 14 da Constituição exige para a desapropriação uma norma formal, igualmente é exibida uma lei formal para a intervenção tributária que é despida de indenização."

VI – Mas o indivíduo não tem direito apenas ao requisito da existência da norma para que lhe possa ser exigido o imposto, porém, o direito efetivo de que o imposto seja exigido nas precisas bases instituídas, sem o que nada valeria a garantia, posto que concedida, não seria assegurada.

Nesse sentido Kruse cita a seguinte decisão do Tribunal Constitucional:

---

[3] Heinrich Wilhelm Kruse. Gesetzmassige Verwaltung, Tatbestandsmässige Besteuerung. *Vom Rechtsschutz im Steuerrecht*. Düsseldorf, 1960, p. 93 e segs.

> "Zur Handlungsfreiheit, die im umfassenden Sinne durch Art. 2 Abs. 1 GG geschützt ist, gehört auch das Grundrecht des Bürgers, nur auf Grund solcher Rechtsvorschriften zur Steuer herangezogen zu werden, die formell und materiell der Verfassung gemäss sind."

Que traduzida soa:

> "À liberdade de ação, que num sentido amplo é protegida pelo art. 2º, n. 1º, da Constituição, pertence também o direito fundamental do cidadão de só lhe serem exigidos impostos com base naqueles preceitos legais que formal e materialmente estejam em conformidade com a Constituição."

VII – No Brasil, para que os funcionários ou agentes da tributação de qualquer nível de governo obedeçam especificamente ao princípio de legalidade da tributação, e para que eles entendam que têm o dever de ofício ("ex officio"), não só de obedecer o princípio de reserva da lei formal, mas também de apurar a procedência ou legitimidade da exigência e a quem o débito deve ser atribuído, através do ato técnico do lançamento, a recente Lei federal n. 4.320, de 17 de março de 1964, estatuindo Normas Gerais de Direito Financeiro, obrigatórias para a União, para os Estados, para o Distrito Federal, como para os Municípios, dispõe imperativamente:

> "Art. 51. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; [...].
> Art. 52. O lançamento da receita é ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta."

Mas como, na prática do lançamento, feito ou revisto pelas repartições da Administração, pode-se apurar que o imposto esteja sendo exigido precisamente nas bases da legislação que foi editada formalmente e que, materialmente, dispõe sobre essas bases?

VIII – Exatamente, para esse problema é que Heinrich Wilhem Kruse chama a atenção nesse trabalho, sob o seguinte subtítulo:

> "III – Tatbestandsmässige Besteuerung.
> A – Vorbehalt des Gesetzes und Tatbestandsmässigekeit der Besteurung."

Ou seja:

> "III – Tributação em conformidade com o fato gerador.
> A – O princípio de legalidade ou de reserva da lei e a conformidade da tributação com o fato gerador."

IX – Que vem a ser o "fato gerador do imposto"?

O "fato gerador do imposto" (o "fait generateur d'impôt" dos franceses; a "fattispecie d'imposta" dos italianos; o "hecho imponible" dos castelhanos ou o "Steuertatbestand" dos alemães), segundo a definição já clássica de Hensel, é a "totalidade dos pressupostos abstratos contidos nas leis materiais tributárias, cuja

ocorrência (realização do fato gerador) deve produzir determinados efeitos jurídicos."[4]

X – A Teoria do fato gerador, acolhida legislativamente pelo famoso Código Tributário da Alemanha (Abgabenordnung, § 1º) elaborado ao tempo da democrática Constituição de Weimar, é hoje amplamente adotada pela doutrina e mesmo acolhida em textos legislativos. Entre nós adotou-a inteiramente o projeto de Código Tributário Nacional (Projeto n. 4.834, de 1954, *Diário do Congresso Nacional*, de 7 de setembro de 1954 e 27 de março de 1963) e vem sendo referida na legislação.

XI – Aliás, a teoria do fato gerador jurídico tributário não passa de uma fórmula para apuração e cumprimento preciso do fato jurígeno, no campo do Direito Tributário. É apenas uma clarificação de que se precisa apurar na legislação material a descrição prévia de todos os elementos que a lei exige para a construção da plataforma sobre que poderá assentar o imposto e, mais ainda que se precisa constatar se na prática são rigorosamente os mesmos elementos previamente descritos na lei que estão sendo atingidos. Em resumo: o imposto somente será legítimo quando a tributação for feita rigorosamente de conformidade com o fato gerador.

XII – Como acentua Kruse, o princípio de reserva da lei vigora de modo geral para os atos onerosos da Administração Pública e o princípio da conformidade do fato gerador no campo da tributação é uma espécie desse gênero, visando limitar à rigorosa manifestação de vontade da lei tributária, a possibilidade de intervenções onerosas na esfera jurídica do indivíduo.

Realmente, como já pontificou o Professor Albert Hensel, a vontade da lei tributária se manifesta por meio da descrição do fato gerador. O fato gerador no Direito Tributário obrigacional é que corresponde ao momento da vontade do Direito Privado[5].

XIII – Logo, não basta para atender ao princípio de legalidade que apenas teoricamente exista a lei, mas que a tributação seja efetivada em conformidade com o fato gerador tal como descrito na lei material, sem o que não estará sendo cumprida a vontade da lei, ou melhor, a autoridade administrativa estará se substituindo à lei, o que é defeso. Neste sentido cita Kruse mais um importante acórdão do Tribunal Federal Constitucional que, traduzido, declara:

> "Manda o princípio do Estado de direito que o próprio legislador delimite a esfera jurídica sujeita a possibilidade de intervenção estatal e não a deixe ao critério das autoridades administrativas."

---

[4] *Enzyklopädie der Rechts-und Staatwissenschaft*, v. XXVIII, Albert Hessel. Steuerrecht. 3. ed. Berlim, 1933, p. 57:
"Als Steuertatbestand bezeichnen wir die Gesamtheit der in den materiellen Steuerrechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei deren konkreten Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen, eintreten sollen."

[5] Cf. *Der gesetzliche Tatbestand ersetzt im Steuerschuldrecht das privatrechliche Willensmoment*, op. cit., p. 57.

XIV – Se a própria tributação, feita nas bases da lei, é uma intervenção da Administração na esfera dos direitos do cidadão mais onerosa do que a desapropriação, a tributação em desconformidade com o fato gerador, excedendo à medida do fato gerador legal, constitui um confisco[6].

XV – Logo, o que é fundamental e relevante, no campo da tributação, para se impedir esse excesso confiscatório é, preliminarmente, apurar-se com precisão qual o fato gerador jurídico tributário e, no caso concreto, quais os valores que não podem entrar na composição da base de incidência, pois sua inclusão e sua tributação seriam atos ilícitos.

É o que passaremos a constatar no caso consultado:

XVI – Dispondo sobre a incidência ou fato gerador, reza a Lei n. 5.917, de 26 de dezembro de 1961:

> "Art. 1º O Imposto de Indústrias e Profissões é devido por todas as pessoas naturais ou jurídicas que, no Município de São Paulo, explorem qualquer modalidade de indústria ou comércio, ou exerçam qualquer profissão, ofício, arte ou função."

XVII – Como se vê, em harmonia com o próprio "nomem juris" do imposto que é de "indústrias" e "profissões", a lei material, na sua parte dispositiva, esclarece que, para o caso da indústria, ela tributa a "exploração", separando por vírgula e mais a conjunção disjuntiva ou, o "exercício" de qualquer profissão, ofício, arte ou função.

XVIII – Desta caracterização ou delimitação fundamental do fato gerador pode-se afirmar, sem sombra de dúvida, que os atos graciosos, de "múnus" público ou aqueles que não sejam objeto de exploração (nem habitual, nem esporádica) da empresa, não podem ser alcançados pelo imposto de indústrias e profissões, o qual, nesse particular, só atinge, "ex vi legis", a exploração ou atividade lucrativa da indústria ou comércio.

XIX – Aliás as atividades autênticas de indústria ou de comércio, em sua natureza, somente podem ser as atividades mercantis ou lucrativas.

Mesmo para as "profissões" que são tributadas com alíquotas fixas, embora a lei se refira apenas ao exercício, a jurisprudência já acrescentou só o exercício autônomo e efetivo[7]. Para a indústria e o comércio, em que o imposto é propor-

---

[6] Como declara o insigne Professor Aliomar Baleeiro, Constituinte de 1946, entre os princípios da atual Constituição Federal que limita o poder de tributar, podemos arrolar o da "vedação de efeitos confiscatórios (art. 141, § 16)" (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 15. Adde: "Confiscation" in *Encyclopedia of the social sciencies*, Seligman/Friedrich.

[7] Embora a lei se refira às pessoas que "exerçam qualquer profissão, ofício, arte ou função" o Supremo Tribunal já firmou jurisprudência de que "o imposto de indústrias e profissões não é exigível de empregado, por falta de autonomia na sua atividade profissional" (Súmula da Jurisprudência predominante, aprovada em 13 de dezembro de 1963, n. 350). Também o Tribunal Federal de Recursos já decidiu que:

"O imposto de indústrias e profissões só é devido pelo exercício real e efetivo da atividade tribu-

cional, a própria lei exige como requisito do falo gerador que se trate de ato de exploração, ou seja, de natureza industrial ou comercial.

Assim, o ilustre Professor e Magistrado Hely Lopes Meirelles, falando sobre a natureza do imposto de indústrias e profissões salienta,

> "Que incide sobre o efetivo exercício da atividade comercial, industrial ou civil, abrangendo qualquer profissão, arte, ofício ou função, desde que desempenhados com habitualidade, autonomia laborativa e *finalidade lucrativa*. Para que este imposto se torne devido – note-se bem – não é necessário que o contribuinte tenha lucro na sua atividade, bastando que a desempenhe com *fito de lucro*."

Mais adiante reafirma que o fato gerador "no de indústrias e profissões, é o exercício da atividade, profissão ou ofício *lucrativo*" (destaques da transcrição)[8].

XX – Realmente, isto não quer dizer que o imposto de indústrias e profissões incida diretamente sobre o lucro líquido ou resultado financeiro. Não. Exatamente para não ocorrer esse impacto direto, que aliás fulminaria o próprio imposto, o mesmo art. 1º esclarece:

> "§ 3º A incidência do imposto independe:
> a) do resultado financeiro do exercício da atividade."

Em face dessa disposição fica claro que o imposto de indústrias e profissões incide proporcionalmente sobre "o exercício" das atividades de natureza lucrativa e para a indústria a base é o volume desse tipo de operações, sem se apurar o lucro, pois o lucro ou rendimento é privativamente tributado pela União (Constituição Federal, art. 15, n. IV – renda e proventos de qualquer natureza).

XXI – Aliás o Tribunal de Justiça de São Paulo já firmou jurisprudência de que o imposto de indústrias e profissões incide sobre as atividades lucrativas (*Revista dos Tribunais* v. 143/240; 166/582), tendo mesmo nesse ponto o Tribunal de Minas Gerais ressaltado o caráter de tributação sobre "as atividades mercantis" (*Revista dos Tribunais* v. 120/195) e o Supremo Tribunal consagrou como característica geral a de que incide sobre "as atividades lucrativas, sejam mercantis ou civis" (*Revista Forense* v. 122/134) e em acórdãos sobre a incidência apenas da parte que tributa a indústria ou comércio, ressaltou que aí a atividade lucrativa é a atividade que se caracteriza como mercantil ou atividade do comerciante (*Revista Trimestral de Jurisprudência* v. 2/214, Recurso em Mandado de Segurança n. 4.062 e v. 1/822 Recurso Extraordinário n. 30/374).

XXII – Essa característica de somente incidir sobre as atividades lucrativas e que está expressa no texto da lei, ao fixar o fato gerador, como ainda confirmada por toda a elaboração jurisprudencial, está patente na própria denominação do imposto que é de "indústrias e profissões". Na República Argentina esse mesmo

---

tada: uma vez provado que esta não se exercitou, ilegítima é a cobrança." (Acórdão publicado na *Revista de Direito Administrativo* v. 16/118.

[8] Hely Lopes Meirelles. *Direito municipal brasileiro*. 2. ed. São Paulo: RT, 1964. v. I, p. 435.

imposto denomina-se "impuesto a las atividades lucrativas"[9] e a Lei n. 820, de 1955, do atual Estado da Guanabara, ao especificar o fato gerador, dispôs no seu art. 15 que é "o exercício de qualquer atividade comercial, industrial ou profissional, e de quaisquer outras que tenham objetivo de lucro ou remuneração".

XXIII – Ainda, dispondo sobre a base de cálculo e alíquota do imposto, estatui a já citada lei material do Município de São Paulo:

> "Art. 2º O Imposto de Indústrias e Profissões calcular-se-á sobre o movimento econômico das atividades dos contribuintes e outras características materiais do exercício daquelas [...].
> Art. 3º As alíquotas percentuais mencionadas no artigo anterior aplicar-se-ão sobre o movimento econômico do contribuinte, como tal considerada a receita bruta do ano civil anterior ao exercício fiscal."

Exatamente para obedecer ao preceito "dispositivo" do fato gerador que se contém no art. 1º, para o caso de indústria ou comércio, o art. 2º esclarece que o cálculo é sobre o "movimento econômico das atividades" e o art. 3º, para mais explicitar e não permitir que se exceda à plataforma do fato tributável, diz que o movimento econômico alcançado é única e exclusivamente a "receita bruta". Ora, se o comando parte do art. 1º que enfaticamente se cinge à exploração de indústria ou comércio, é óbvio, é apodítico que se trata tão só de receita bruta dos atos de exploração, dos atos mercantis, os chamados atos lucrativos ou remuneratórios.

XXIV – Assim, as quantias que a empresa recebe não para si, mas para terceiros, tais como o *quantum* de impostos cuja obrigação de cobrar a lei lhe impõe, ou o reembolso de despesas que estão a cargo de terceiros, evidentemente, não podem entrar na receita bruta da exploração, pois essas quantias de terceiros não constituem contas diferenciais de receita e despesa, isto é, não integram a receita proveniente da exploração. São valores neutros em relação à empresa. Não a beneficiando, também não podem onerá-la.

XXV – Um dos requisitos fundamentais na teoria do fato gerador, para que um valor possa ser objeto da incidência em mãos de alguém, isto é, possa integrar o fato gerador e tornar essa pessoa responsável pelo imposto é o que cientificamente se chama de o requisito da "atribuição"[10].

Ernst Blumenstein, que foi o maior jurista do Direito Tributário na Suíça, em trabalho exatamente sobre o fato gerador e a interpretação da lei (*Steuerobjekt und Gesetzauslegung*, p. 321), para mostrar que não pode surgir a obrigação tributária para alguém se o fato não lhe puder ser atribuído, esclarece: "chama-se fato gera-

---

9 Cf. Dino Jarach. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Cima, 1958. v. II, p. 355.

10 Cf. Marcel Wurlod. *Forme juridique et realité économique dans l'application des lois fiscales*, p. 19; Fritz Fleiner. *Les principes généraux du droit administratif allemand*, p. 357. Veja-se ainda o § 11 da Steueranpassungsgesetz, em vigor na República Federativa da Alemanha, cujo título é exatamente "atribuição" (*Zurechnung*) e os melhores comentários, como os de Becker-Riewald.Koch. *Reichsabgabenordnung*. 9. ed. 1963. v. I, p. 696; *AO Kommentar Hübschamnn-Hepp-Spitaler*. 1. a 4. ed., atualizada até 1964, § 11 StAnpG.

dor ou objeto fiscal o fato cuja existência é prevista como hipótese para o nascimento do imposto, desde que ele esteja em relação com um indivíduo determinado".

E, neste particular, da maior importância para o caso objeto da consulta, Hensel, em seu *Steuerrecht*, que talvez seja pela clareza e profundidade, o melhor livro didático que sobre Direito Tributário já se escreveu no mundo, ensina como luva ao caso, à página 80 da terceira e última edição, exatamente sob o título "Die Zurechnung" – "A atribuição":

> "Steuerschuldnerschaft ist nur dann gegeben, wenn der objektiv verwirklichte sachliche Tatbestand der in Anspruch zu nehmenden Person auch zugerechnet werden kann. In welcher Weise diese vorzunehmen ist, ergibt sich meist aus der Tatbestandfassung der Einzelsteuergesetz.
> [...]
> [...] einige Verkehrsabgaben wollen ihren wirtschaftlichen Motiven nach denjenigen zur Steuer heranziehen, der den Gegenstand wirtschaftlich beherrscht, insbesondere den, der die Nutzungen zieht, aus denen die Steuern im allgemeinen bestritten werden sollen."

Ou em português:

> "O débito do imposto somente existe quando o fato gerador, concretamente realizado, possa ser atribuído a uma pessoa, da qual se pode exigir a prestação. O modo pelo qual essa atribuição se faz, decorre do conteúdo do fato gerador de cada lei tributária.
> [...]
> [...] alguns impostos sobre o movimento (de negócios) visam, em conformidade com os próprios objetivos econômicos, alcançar com o imposto a pessoa que domina economicamente o objeto, especialmente a pessoa que obtém os frutos, com cujo benefício, de um modo geral, deve ser pago o imposto."

1º) Assim, respondendo à primeira pergunta da consulente, a nosso ver, a receita bruta a que se refere o art. 3º, no caso de atividades de indústria ou de comércio, compreende somente as operações de natureza lucrativa, isto é, somente aquelas que são objeto de exploração por parte da empresa, ou seja, que visem beneficiá-la economicamente.

2º) As parcelas correspondentes à recuperação do *quantum* do imposto de consumo que a consulente é, por lei federal, obrigada a cobrar por conta do governo e recolher aos cofres federais, não podem integrar essa receita bruta, a ser tributada pelo imposto de indústrias e profissões, pois o *quantum* do imposto de consumo não pode fazer parte da base de incidência do imposto municipal, consoante a própria descrição do fato gerador.

A empresa, em nosso Sistema Tributário vigente, não "explora" a atividade de cobrar imposto[11]. Muito pelo contrário, em nosso país, a empresa é obrigada,

[11] No chamado "ancien régime" havia na França os "fermiers généraux", que por adjudicação obtinham o direito de cobrar impostos com a obrigação de entregar uma soma fixa ao Tesouro. A diferença entre o preço da adjudicação e o montante do imposto constituía o lucro desses empre-

na qualidade de contribuinte “de jure”, a cobrar e a recolher o imposto de consumo para o Fisco, atividade essa que é mais um ônus que a lei fiscal lhe impõe. Caracteriza-se ele como um serviço prestado ao Poder Público, sem qualquer remuneração nem indenização, e portanto oneroso, e que só encontra a sua justificação como um verdadeiro “munus” público que no Direito Tributário moderno se configura como obrigação jurídica tributária acessória[12]. Como já referiu o Supremo Tribunal (acórdão na Apelação Cível n. 8.228, *Diário da Justiça*, de 5 de novembro de 1951) “o imposto de consumo é devido pelo consumidor, ainda que pago pelo produtor. O produtor é, assim, o coletor, o cobrador da União.” Mas, veja-se bem, é um coletor que trabalha de graça e ainda suporta de seu bolso os gastos com o serviço que presta.

Seria crível que o valor desse imposto que a consulente arrecada para o governo federal fosse incluído como receita da empresa, para efeito de sobre ele ser ainda cobrado o imposto municipal? Não só moralmente, mas juridicamente, seria uma aberração. Entra pelos olhos que o *quantum* do imposto federal não participa do fato gerador, não pode ser base para tributação em mãos do coletor, que não só não é remunerado, mas que já despende de seu bolso com esse serviço que presta ao tesouro público federal[13].

O *quantum* do imposto de consumo arrecadado é integralmente “atribuído”, ao tesouro público, pertence e é mesmo propriedade não só econômica[14], mas plena ou jurídica, exclusivamente do tesouro e não da empresa.

---

sários, que portanto tinham por função a exploração da cobrança de impostos e chegaram a conseguir fortunas prodigiosas (cf. *Larousse du XXe Siècle*, verbete “fermier”). Ainda hoje, na Itália, existe a figura dos “appaltatori”, que arrecadam imposto de consumo na comuna, recebendo um ágio sobre o montante da arrecadação bruta. Este contrato de empreitada da cobrança do imposto de consumo encontra-se regulado no “Texto único da Finança Local”, sob o título “Appalti”, dos arts. 284 a 343, cf. *Legislazione sulle imposte di consumo*. Milano: S. di G. Pirola. A remuneração das empresas está ainda em função do aumento da arrecadação e outras cláusulas contratuais. Entretanto, em geral, a remuneração nunca é inferior a 4%. Cf. ainda Professor B. Cocivera. *Guida ai tributi locali*. Torino: Unione Tipografico, 1954, p. 336, “Diritti ed obblighi degli appaltatori”.

[12] Na própria legislação brasileira já houve a comissão de 4% para que as empresas de eletricidade cobrassem o imposto de consumo. Essa remuneração foi extinta pelo Decreto-lei n. 7.404, de 1945 (v. a solução do Processo n. 39.637/45, *Diário Oficial*, de 31 de março de 1945).

[13] Após a data deste parecer, a Lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964, veio mesmo configurar como crime de apropriação indébita certa hipótese de mora de recolhimento do imposto de consumo, por parte do fabricante. Art. 11, “b”, R. B. N.

[14] É certo que o Direito Tributário, como um direito obrigacional de conteúdo fundamentalmente econômico, nem sempre exige a “propriedade” no sentido jurídico para que alguém possa ser responsabilizado pelo tributo ou sujeito a ele. Mas, por isso mesmo, como requisito mínimo exige o domínio econômico do bem, a disponibilidade, a exploração ou seja a atributividade econômica pela qual esse bem em mãos da pessoa possa lhe estar dando vantagem e consequentemente a capacidade contributiva, ou como diz o art. 202 da Constituição do Brasil: “a capacidade econômica do contribuinte”. Como ensina Dino Jarach, em seu conhecido livro *El hecho imponible*, p. 146, “la capacidad tributaria se resuelve en Ia imputabilidad dei hecho imponible: es tributariamente capaz el sujeto al cual por la naturaleza dei hecho imponible, este puede ser atribuído”.

Esses princípios são axiomáticos e decorrem do sistema. Todavia, para mais comprovarmos a sua exatidão, podemos constatar que tendo a vigente lei argentina do imposto de indústrias e profissões, lá chamado "impuesto sobre las atividades lucrativas", tido por base o projeto elaborado pelo Professor Dino Jarach, exatamente para que as repartições não cometessem o excesso de incluir na receita bruta o *quantum* dos impostos federais ou estaduais, assim está redigido o art. 87 do "Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires":

> "Se considera ingreso bruto la total ingresada o devengada en concepto de venda de los productos o mercaderias, remuneración o compensación de servicios o pago en retribuición de la actividad lucrativa ejercida en la Provincia.
> No se computarán en los ingresos brutos imponibles:
> a) El importe de los impuestos nacionales y provinciales que incidan en forma directa sobre el producto, aumentando el valor intrínseco de la mercadería y que hayan sido abonados por el contribuyente matriculado o inscripto specialmente para el pago del impuesto en la repartición respectiva."

Outras razões já tivemos oportunidade de expor, para mostrar porque o imposto de consumo não pode constituir fato gerador de outro tributo, como se vê de nosso parecer sob o título "Ilegitimidade da cobrança do imposto de vendas e consignações sobre a parcela do imposto de consumo"[15] e a recente "Súmula da Jurisprudência predominante do Supremo Tribunal Federal", ed. 1964, página 75, sob n. 25[16], consagra e sintetiza essa proibição.

3º) Pelas mesmas razões, a recuperação ou o reembolso das despesas pagas pelos serviços de entregas a cargo do comprador não podem integrar a receita bruta autorizada pelo fato gerador.

Entretanto, tratando-se no caso do imposto de indústrias e profissões, que alcança por um sistema a exploração da atividade industrial ou comercial e por outro o exercício de qualquer profissão, ofício, arte ou função, a meu ver a parte do serviço de transporte que for exercido pela consulente, este sim, terá que ser tributado à parte, pois o n. IV do art. 2º da Lei n. 5.917 alcança "empresas de transporte" e assim ocorre outra atividade, exercício ou empreendimento do transporte. O movimento econômico relativo ao transporte executado pela própria consulente é tributado por outra incidência. Não se confunda com a hipótese do § 2º do mesmo art. 2º que manda incluir a atividade comercial na industrial, quando exercida no mesmo local, pois para esta lei as atividades industriais são as do n. I do art. 2º e as comerciais as do n. II, ao passo que a atividade das "empresas de transporte" está separadamente no n. IV, quando autônoma.

Assim, tributado o movimento econômico do transporte próprio, por outros fundamentos legais (art. 1º, "in fine", e art. 2º, n. IV), cuja "atributividade" está na execução ou empreendimento do transporte, as demais despesas do frete ou

---

15 Publicado na *Revista dos Tribunais* v. 285/48.

16 Nesta *Revista* v. 345, p. 544 a súmula referida.

de carreto, como reembolso de despesas feitas por conta do comprador e não como exploração ou atividade lucrativa, não entram nem poderiam entrar na receita bruta, pois a consulente apenas recebe essas quantias como reembolso ou recuperação das despesas a cargo de terceiros[17].

Aliás, mesmo no campo do imposto sobre vendas e consignações, essa é a orientação dos nossos tribunais judiciários e administrativos. Assim no acórdão unânime proferido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 10.785 (*Diário da Justiça*, apenso de 18 de maio de 1951, p. 1.254) cuja ementa reza: "As despesas a cargo do comprador não são alcançadas pelo imposto de vendas e consignações", o relator deixou bem claro:

> "Evidentemente absurdo incluir-se na sujeição ao tributo a parte de despesas a cargo do comprador, pois o ônus fiscal diz respeito, exclusivamente, ao montante da venda, como já deixou esclarecido."

O Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, reiteradamente tem esclarecido também que o *quantum* do transporte não faz parte do preço na hipótese de ele ser por conta do comprador. Ao contrário, será incluído no preço se ele correr por conta do vendedor ou se o vendedor fizer o transporte. Assim reza a recente decisão unânime da Sétima Câmara, compendiando as demais:

> "Tem esse tribunal decidido sistematicamente, pela incorporação ao preço da mercadoria, os fretes e carretos, quando transportados pelo próprio vendedor ou quando estiver a cargo deste." (Decisão no processo DRF n. 10-3867-61, publicada na *Revista Fisco e Contribuinte*, de janeiro de 1964, p. 20)

Portanto, respondendo ao terceiro quesito, o *quantum* dos fretes e carretos que corresponda a reembolso dos pagamentos feitos aos transportadores, por conta dos compradores, não se inclui na receita bruta da atividade industrial da consulente para o efeito da incidência do imposto de indústrias e profissões. Aliás, essas quantias pagas aos terceiros transportadores irão ser tributadas na receita bruta das respectivas empresas que executam o transporte. Por aqui se vê que nem seria possível fossem tributadas em mãos da consulente (que apenas as recebe como reembolso) e novamente como receita das empresas de transporte. Seria um "bis in idem". A cobrança de imposto sobre o *quantum* dos fretes e carretos reembolsados seria não só ilegítima, acarretaria tributação em "bis in idem", mas em relação à consulente constituiria um confisco por exceder as bases ou medida do fato gerador jurídico tributário.

---

[17] Se o transporte próprio for exercido por outro estabelecimento da consulente, o movimento deste será tributado pelo art. 2º, IV, como "empresa de transporte".
Se exercido no mesmo local, vale dizer, mesmo estabelecimento, o movimento econômico do transporte próprio será computado como atividade acessória.
Quando, porém, o transporte for executado por terceiro, ou melhor, por outra empresa e a consulente o pagar por conta do comprador, que a reembolsará, este valor pertencente à outra empresa não poderá ser incluído na receita bruta da consulente, só por ter sido pago por seu intermédio.

4º) É absolutamente inconcusso que as mesmas vendas não podem ser tributadas mais de uma vez dentro do âmbito da mesma empresa, ou seja, em mãos do mesmo contribuinte. Isto já não seria "bis in idem", mas cobrança de imposto sabidamente indevido, pois declarado o movimento de vendas de um local ou depósito, esse mesmo movimento não pode repetidamente ser utilizado pelo mesmo Fisco para cobrar de novo na sede da mesma empresa. A empresa não vende a seus próprios depósitos.

O imposto sobre as atividades industriais ou comerciais é proporcional e cobrado sobre a receita bruta e esta só se realiza uma única vez dentro da empresa. Se a empresa mantém vários locais de atividade, cada local é tributado com base na receita bruta que aí realiza. O fato meramente contábil do simples "transporte" dessas receitas *para* a contabilidade da sede nada tem mais a ver com o imposto de indústrias e profissões.

A reunião dessas receitas, já tributadas em cada local pelo imposto de indústrias e profissões, na sede da empresa, é fato contábil exigido não só pela legislação comercial, mas expressamente pela legislação federal do imposto de renda:

> "A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte bem como os resultados apurados anualmente nas suas atividades no território nacional." (Lei n. 2.354, art. 2º e § 1º do art. 34 do vigente Regulamento do Imposto de Renda)

Este ponto não comporta a mínima dúvida, pois a própria Lei municipal n. 5.917 expressamente estatui:

> "Art. 15. Os contribuintes que exercerem atividades em diversos locais terão lançamentos distintos, com base no movimento de cada local, excetuados os profissionais liberais."

Ora, a Prefeitura não pode querer lançar o imposto nos locais dos depósitos sobre o movimento econômico de cada local e lançar novamente sobre o mesmo *quantum* dos movimentos já tributados porque estaria flagrantemente contra a autorização da lei e os honrados cofres municipais não podem desejar receber tributo contra a lei, quando o Código Penal o proíbe como "excesso de exação" pelo § 1º do art. 316.

5º) Em relação às mercadorias fabricadas pela consulente e que ela transfere deste para outros municípios, nos quais ficam os depósitos ou locais de venda, deverá ser tomado como base da incidência ou integrar a chamada receita bruta para os efeitos do imposto de industrias e profissões, no Município de São Paulo, somente o "valor do custo do produto transferido."

Se, como informa a consulente, no lançamento promovido pela Prefeitura de São Paulo, esta incluiu o valor integral pelo qual são as mercadorias transferidas vendidas no destino, esse lançamento é evidentemente nulo, extravasa da lei, pois excede frontalmente o que estatui a Lei n. 5.917, ao rezar:

> "Art. 3º As alíquotas percentuais mencionadas no artigo anterior aplicar-se-ão sobre o movimento econômico do contribuinte, como tal considerada a receita bruta do ano civil anterior ao exercício fiscal.

> § 2º As firmas estabelecidas neste Município, que transfiram mercadorias para suas filiais ou dependências localizadas fora dele, serão lançadas:
> a) em se tratando de estabelecimento industrial, com base no montante do valor do custo do produto transferido."

Aliás, esse critério da lei, que limita a "receita bruta" ao "custo de produção" no caso de mercadoria fabricada neste município e transferida, conforma-se com a técnica da "atributividade", pois esse requisito em Direito Tributário é uma exigência "sine qua non" de titularidade tanto para o sujeito passivo (contribuinte ou devedor) como para o sujeito ativo (Fisco ou credor).

Como já vimos, requisito imprescindível para que uma pessoa seja contribuinte é que a lei a vincule ao fato gerador e, para isto, o critério do legislador é o da "atributividade" ("Zurechnungsmöglichkeit").

Para que o Município, o Estado ou a União possa exigir um imposto, é preciso que a Constituição lhe tenha outorgado esse poder e que o fato gerador se realize dentro do respectivo território, porque cada esfera de governo somente possui soberania fiscal no âmbito de seu território e só aí poderá haver a "sujeição tributária" ("steuerliche Zugehörigkeit").

Como diz Marcel Wurlod:

> "En ce qui concerne la créance fiscal, deux sortes de faits juridiques, doivent être réalisés pour qu'elle naisse.
> a) II faut d'une part une relation d'une ou plusieurs personnes avec un objet fiscal. Par exemple, le gain d'un revenu, la réalisation d'un bénéfice, la proprieté d'un immeuble, la conclusion d'un prêt, l'importation de marchandises etc.
> b) II faut, d'autre part, que la personne ou l'objet fiscal dont il était question sous a), soit dans une certaine relation avec une collectivité publique, soit mêlé à la vie de celle-ci; c'est ce que l'on appelle l'appartenance fiscal (steurliche Zughörigkeit)."[18]

6º) Finalmente, respondendo ao último quesito, vê-se que o lançamento "in casu" foi feito pela Prefeitura Municipal de São Paulo em absoluta desconformidade com o fato gerador jurídico tributário e ultrapassando as bases ou medida deste. No seu excesso representa um confisco[19].

---

[18] Op. cit., p. 19.

[19] Nota da separata:
Convém lembrar que o confisco pode ser total ou parcial.
A ideia de que para se configurar o confisco é necessário que se prive a pessoa da *totalidade de seus bens* é, a nosso ver, um engano. Basta lembrar que se fosse exigido, não poderia ocorrer o confisco de um bem, isoladamente.
A característica do confisco está exatamente em ser uma absorção coativa da propriedade, exercida pelo Poder Público ou por meio dele, *sem indenização e sem permissão jurídica.* Não há dúvida que no campo tributário ele é hostil ao princípio de legalidade dos tributos, pois o confisco é uma das espécies de ilegalidade, porém, é uma espécie juridicamente tipificada.

Se é verdade que em nosso sistema não cabe ao Poder Judiciário exigir ou lançar imposto (assim também nos EE.UU.: "The Department has no power to levy or assess taxes")[20], cabe-lhe no controle de legalidade anular, no todo ou em parte, o lançamento ilegítimo, para manter o império da lei.

É nosso parecer.

São Paulo, 23 de abril de 1964.

Em magnífica dissertação histórica e conceitual de "confisco", sob o verbete "confiscation", na *Encyclopedia of the social sciences*, dirigida por Seligman, o Professor Carl Joachim Friederich, da Harvard University, concluindo, salienta que é um princípio reconhecido por todas as nações que os direitos de propriedade não podem ser transferidos, por ação das autoridades públicas, do patrimônio de um particular para o de outro, *nem para o Tesouro Público*, exceto quando de *conformidade* com resolução publicamente conhecida e constitucionalmente autorizada, ou melhor, nas suas palavras originais:

"[...] it is a recognized principie of all nations that property rights shall not be transferred by action of the public authorities from one private individual to another nor shall they be transferred to the public treasury except for a public known and constitutionally sanctioned purpose".

Examinando ainda aspectos do "Due Process of Law", o Professor Friederich mostra, nesse trabalho, os vários erros em que incidiram as Cortes norte-americanas por não estarem familiarizadas com a noção histórica de confisco.

[20] Henry Campbell Black. *Handbook of American Constitutional Law*. 3. ed., p. 444.

Regime Jurídico do Imposto Único – Ilegal e Inconstitucional a Exigência do Imposto de Vendas e Consignações sobre o "Gás de Rua"

Consulta

1º) Dispõe a Constituição Federal:

> "Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre:
> [...]
> III – produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do país e à energia elétrica;
> [...]
> § 2º A tributação de que trata o n. III terá a forma de imposto único, que incidirá sobre cada espécie de produto. Da renda resultante, 60% no mínimo serão entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, nos termos e para os fins estabelecidos em lei federal."

2º) Até hoje a União Federal não tributa os combustíveis gasosos.

3º) No Estado de São Paulo, dispõe o art. 3º do Regulamento aprovado pelo Decreto n. 28.252, de 29 de abril de 1957, relativo ao Imposto de Vendas e Consignações:

> "Não estão sujeitas ao imposto:
> a) Vendas e consignações de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, e bem assim as de minerais do País e de energia elétrica, na forma do disposto no artigo 15, n. III, da Constituição Federal."

À vista dos textos acima transcritos, consultamos:

> 1º) Não tendo a União Federal tributado até hoje os combustíveis gasosos, pode um Estado-membro tributá-los?
> 2º) As últimas palavras da alínea *a* do art. 3º do Regulamento paulista do Imposto de Vendas e Consignações – "na forma do disposto no art. 15, n. III, da Constituição Federal" – significam que a imunidade tributária fixada nessa alínea só tem eficácia quando a União Federal exerce a competência que a Constituição lhe outorga no art. 15, n. III, ou esclarecem apenas que a imunidade é concedida em obediência ao preceito constitucional?

Parecer

I – Para afastar qualquer possibilidade de confusão e apenas como advertência, antes de examinarmos os critérios da discriminação constitucional tributária,

desejamos lembrar que o item III do art. 15 da Constituição Federal instituiu, nítida e explicitamente:

1º *um regime* jurídico tributário de *competência privativa*, de conteúdo previamente fixado, legislado e *conclusivo* e portanto já aplicável, em matéria

> "de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou *gasosos de qualquer origem ou natureza*" e

2º *outro regime*, até então de contornos ainda não definidos e dependente de legislação complementar para ser aplicado ou estendido, no que for aplicável,

> "aos *minerais* do país e à *energia elétrica*".

II – Tanto assim é que o item constitucional aditou ao primeiro regime que já estava legislado e era autoaplicável (dos lubrificantes e combustíveis), esta cláusula:

> "estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do país e à energia elétrica".

III – Apenas para explicitar mais esse entendimento, leiamos assim as disposições constitucionais:

> "Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre:
> III – produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou *gasosos de qualquer origem ou natureza* [...]
> § 2º A tributação de que trata o n. III terá a forma de imposto único, que incidirá sobre *cada espécie de produto*. Da renda resultante, sessenta por cento no mínimo serão entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, nos termos e para os fins estabelecidos em *lei federal*.
> [...] estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do país e à energia elétrica."

IV – O ilustre Dr. Carlos Medeiros Silva, ex-Procurador Geral da República, em parecer sobre os minerais[1], também esclarece nesse ponto:

> "A simples leitura dos textos constitucionais reproduzidos mostra que, para a sua aplicação, são indispensáveis outros diplomas de caráter ordinário. De fato, no n. III, *in fine*, a expressão 'estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do país e à energia elétrica', é uma convocação ao legislador comum para dizer o que se deverá aplicar, do regime estabelecido para os lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos, aos minerais do país e à energia elétrica.
> O legislador constituinte não quis prescrever, de forma rígida, o mesmo regime ou um sistema uniforme de tributação para as atividades e bens mencionados no texto em exame, deixou, expressamente, a tarefa de discriminação,

---

1 Minerais – Imposto Único – Competência da União, dos Estados e dos Municípios. *Revista Forense* 205/53.

> ao Congresso Nacional, com a possibilidade de variar no tempo, *para alargar ou reduzir o campo de incidência* [...]." (Destaques da transcrição)

V – Depois de demonstrar que enquanto o regime dos "lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza" já estava constitucional e ordinariamente legislado conclusivamente, sendo autoaplicável, e que faltava legislação para estender o regime dos lubrificantes e combustíveis aos minerais e à energia elétrica, passou a demonstrar que a prática assim comprovava, indicando a legislação até então vigente.

Realmente.

VI – Bastará examinarmos o quadro legislativo surgido sobre esse assunto até hoje, que poderemos constatar:

> a) Em relação aos *combustíveis* líquidos *e gasosos de qualquer origem ou natureza a União* já havia, mesmo antes da vigente Constituição, coberto o campo legislativo de *sua exclusiva competência e* sobre ele *continua a legislação vigente sobre o "imposto único"*: leis constitucionais n. 3, de 18 de setembro de 1940; n. 4, de 20 de setembro de 1940; Decreto-lei n. 2.615, de 21 de setembro de 1940; Decreto-lei n. 8.463, de 27 de dezembro de 1941; Lei n. 22, de 15 de fevereiro de 1947; Lei n. 2.975, de 27 de novembro de 1956; Decreto-lei n. 41.433, de 25 de abril de 1947 e Lei n. 4.452, de 5 de novembro de 1964.
>
> b) Já em relação à *energia elétrica* foi em 31 de agosto de 1954 que a Lei n. 2.308 estabeleceu o imposto único sobre o seu consumo (art. 3º) e a seguir saíram os Decretos n. 36.578, de dezembro de 1954; Lei n. 2.944, de 8 de novembro de 1954; Decreto n. 40.499, de 6 de dezembro de 1956; e Decreto n. 41.020, de 27 de fevereiro de 1957.
>
> c) Em relação aos *minerais* do país, exatamente porque ainda não havia saído a legislação complementar, é que se instaurou, e prosseguiu por todas as instâncias do Poder Judiciário a questão de que não sendo a disposição constitucional autoaplicável *em relação aos minerais*, na ausência de legislação federal, seria ou não permitido ao Estado exigir o imposto de vendas e consignações.

Precisamente nesse sentido é a Súmula n. 118 da jurisprudência predominante do Supremo Tribunal Federal:

> "Estão sujeitas ao imposto de vendas e consignações as transações *sobre minerais*, que *ainda não estão* compreendidos *na legislação federal* sobre o *imposto único*."

Veja-se bem que o Supremo Tribunal não disse que estejam "isentos do imposto único" nem tão pouco "não sujeitos ao imposto único" ou ainda "que não foram alcançados pelo imposto único" ou "não tributados pelo imposto único", mas tão somente:

> "que *ainda não estão* compreendidos na *legislação federal* sobre o imposto único".

Além de decidir exclusivamente com relação aos *minerais*, o Supremo Tribunal teve o cuidado de apenas evidenciar que se trata no caso, tão só, de matéria de *competência "legislativa"*, posto que a norma constitucional relativa a minerais

não estava completa, não era ainda conclusiva e portanto não era autoaplicável, dependia de legislação ordinária.

Agora, mesmo sobre minerais não há mais o problema, pois que a Lei n. 4.425, de 8 de outubro de 1964 "cria o imposto único sobre os minerais do País; dispõe sobre o produto de sua arrecadação; institui o Fundo Nacional de Mineração e dá outras providências".

VII – Visto assim que os "combustíveis gasosos de qualquer origem ou natureza" estão sob regime constitucional preciso e legislação federal já de há muito existente, passemos a examinar a discriminação constitucional dos tributos, para vermos se o Estado de São Paulo poderia legislar *material* e *tributariamente* sobre a "produção, comércio, distribuição ou consumo" do gás de rua ou, mais precisamente, exigir sobre a venda desse produto o chamado "imposto de vendas e consignações".

VIII – Constitucional e legalmente os tributos admitidos em nosso país são o *imposto*, a *taxa* e a *contribuição de melhoria*. As chamadas *contribuições parafiscais*, conforme a natureza de seu fato gerador, inscrevem-se dentro de uma destas figuras[2].

IX – Neste sentido é clara a Constituição com a redação das Emendas n. 5 e n. 10 (arts. 15, 19, 29, 21, 30 e 157, XVI).

X – Quanto à legislação basta citar que a Lei federal n. 4.320, de 17 de março de 1964, estatuindo Normas Gerais de Direito Financeiro orçamentário para a União, Estados, Municípios e Distrito Federal só admitiu como figuras de "receita tributária": Impostos, Taxas, Contribuição de Melhoria (art. 11, § 4º), deixando patente que as "contribuições parafiscais" são apenas tributos, sob controle paralelo (art. 107 e parágrafo único).

XI – Sendo tanto a taxa[3] *como* a contribuição de melhoria tributos contraprestacionais, isto é, que para exigi-los é preciso que o Poder Público ofereça um serviço ou realize obra que acarrete valorização, o legislador constituinte, ao conferir competências originárias aos diferentes níveis de governo, pôde e adotou o critério da *competência comum* para legislar sobre as taxas e contribuição de melhoria (Constituição, art. 30).

XII – Observe-se que embora dentro do regime federativo, com pluralidade de esferas de governo, foi possível ao legislador constituinte adotar o critério da *competência comum* para a criação de taxas e contribuição de melhoria em razão da própria *natureza das coisas*, pois não há o risco de mais de um governo instituir concomitantemente a mesma taxa ou contribuição, já porque dois corpos não podem ocupar ao mesmo tempo o mesmo lugar no espaço, já porque sendo contraprestacional, não oferece a cobiça da rentabilidade fiscal.

---

[2] Cf. Louis Trotabas. *Science et technique fiscales*. 2. ed. Paris: Dalloz, 1960, p. 528; Aliomar Baleeiro. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960, cap. VII; Ruy Barbosa Nogueira. Contribuições parafiscais, sua natureza jurídico-tributária em face da Constituição Brasileira. *Revista dos Tribunais* 321/38.

[3] Cf. Theotônio Monteiro de Barros Filho, em sua clássica obra *As taxas e seus principais problemas teóricos*, 1941, p. 111/112.

XIII – Muito diferente já é o caso dos *impostos*.

No tributo qualificado como *imposto* o poder tributante se exerce sem nenhuma contraprestação direta; ao invés do condicionamento contraprestacional a que se submetem a taxa e a contribuição de melhoria, o imposto está sujeito apenas ao critério da *capacidade* contributiva (art. 202 da Constituição). Do ponto de vista da rentabilidade fiscal é, pois, o imposto, o *velocino de ouro*.

Daí ser imprescindível no regime federativo a partilha do bolo dos "impostos", sem o que haveria uma desenfreada corrida de todas as esferas de governo para todos os impostos imagináveis e mais do que tributações ou pluritributações, estabelecer-se-ia o caos em matéria de impostos.

XIV – Qual, portanto, o critério adotado pela vigente Constituição brasileira para dividir entre os vários níveis de governo, os *impostos*?

XV – Quem examinar nossa Constituição poderá constatar que a alavanca do levantamento de impostos no Brasil faz ponto de apoio no critério da *competência privativa*. Para não deixar somente este como único critério, que seria absolutamente rígido, ela adotou, em relação aos *impostos*, ao todo, quatro critérios que compõem o sistema brasileiro:

> 1º) competência privativa (art. 15, I, II, III, IV, V, VI, e VII; art. 19, I, II, III e IV com a redação da Emenda n. 5, e art. 29, I, II, III, IV, V, VI e VII, também com a redação da Emenda n. 5);
> 2º) competência concorrente (art. 21);
> 3º) transferência de impostos privativos dos Estados aos Municípios (art. 29, "caput", da Emenda n. 10);
> 4º) Participação na arrecadação dos impostos de competência privativa ou concorrente (art. 15, § 2º, § 3º, § 4º, § 5º da Emenda n. 5 e § 9º da Emenda n. 10; art. 20, art. 21, art. 29, "caput", da Emenda n. 10).

XVI – Para estudarmos o mecanismo desse sistema jurídico constitucional, bem compreendê-lo e chegarmos naturalmente às suas implicações no plano da legislação ordinária de cada nível de governo a que ele distribui ou veda competência legislativa tributária ou ainda permite transferência de impostos ou dá participação no resultado da arrecadação, é preciso antes de tudo lembrarmos e em nenhum momento esquecermos desta premissa muito elementar de Direito Constitucional, que está na ciência, na consciência e na convicção de todos:

A Constituição não cria nenhum imposto.

Como estatuto da orgânica política do Estado, na cédula (*schedule*) tributária ela apenas e tão somente partilha a *competência legislativa tributária*, traçando o plano ou esquema político-financeiro.

Quem vai criar ou não as figuras da *incidência*, da *não incidência* ou da *isenção tributária* é a lei ordinária do nível de governo que recebeu a outorga constitucional de competência para o respectivo setor[4].

---

[4] Cf. Categorias da técnica de tributação: incidência, não incidência, isenção e imunidade, às páginas 192 e segs. de nosso *Direito financeiro. Curso de direito tributário*. São Paulo: Bushatzky, 1964.

XVII – Como diz o notável professor de Königsberg, Albert Hensel,

> "So ergibt sich als finanzpolitisches Ziel des Steuerstaatsrechts, dahin zu wirken, dass die einzelnen, zunächst ohne Verbindung untereinander bestehenden Steuersysteme sich zu einem nach finanz-und wirtschaftspolitischen Grundsätzen geordneten Gesamtsystem zusammenschliessen.
> Dieses Ziel lässt sich praktisch nur dadurch erreichen das den einzelnen steuerhoheitsberechtigten Gebilden bestimmte Steuerkompetenzen zugewiesen werden. 'Steuerkompetenz' bezeichnet die Befugnis, die Steuerhoheit auf einem materiall bestimmten Einzelgebiet ausüben zu dürfen.
>
> Das Steuerstaatsrecht beschäftigt sich also weniger mit der Steuerhoheit, als solcher, als mit deren einsdhränkugen zur Zwecke des planmässigen Aufbaus eines Gesamtsteursystems."[5]

Ou em português:

> "É finalidade político-financeira do Direito Tributário Constitucional fazer com que os vários sistemas, antes sem ligação, se unam em um sistema geral sob os princípios de uma única política econômico-financeira.
> Este resultado somente pode ser obtido na prática através da fixação das *respectivas competências tributárias* a cada esfera de governo. 'Competência tributária' significa faculdade de poder exercitar o poder tributário, do ponto de vista *material*, sobre um determinado setor.
> Tendo o Direito Tributário Constitucional por escopo constituir um método e um sistema tributário completo, ele se ocupa mais da *limitação do 'poder tributário'* do que deste poder em si."

XVIII – Em nota de rodapé, à página 17 da mesma obra, Hensel chama atenção do leitor para o fato de que *poder tributário* e *competência tributária* não têm a mesma extensão ou conotação (*Steuerhoheit und Steuerkompetenz decken sich also nicht*).

XIX – Esta observação também é para nós relevante, porquanto veremos adiante, no item XXXVIII, que não só a *competência para legislar* sobre o imposto único sobre "combustíveis gasosos de qualquer origem ou natureza" já é exclusiva do Poder central, como também é este o único com personalidade de direito público externo. Assim, além de não ter sido outorgado ao Estado *nenhuma competência* para legislar sobre a matéria, pelo contrário, ao Estado-membro é defeso legislar sobre imposto aduaneiro (e "a fortiori" sob a forma de imposto "único"), pois se o fizesse não só infringiria a discriminação de rendas, mas também a soberania do Poder central[6].

XX – Entre nós, com sua clareza e acuidade de sempre, Amilcar de Araújo Falcão expõe igualmente como luva ao caso que:

---

[5] Volume XVIII da *Enzyklopädie der Rechtsund Staatswissenschaft*, Steuerrecht. 2. ed. Berlim: Verlag Springer, 1933, p. 16.

[6] Cf. Carlos Maximiliano. *Comentários à Constituição Brasileira*. 4. ed. Freitas Bastos, 1948, n. 100.

> "A Constituição não cria tributos, em geral, ou impostos, em particular.
> Ela define, apenas, a competência para criá-los.
> Dessa forma, o tributo somente existirá quando decretado por lei. Na Constituição encontra-se não mais do que a legitimação para que o legislador crie o tributo considerado.
> Há, pois, dois momentos distintos: a) o da definição constitucional da competência, no quadro da discriminação de rendas; b) o da criação do tributo, com fundamento naquela competência.
> A distinção é importante, porque de cada uma das hipóteses ou situações indicadas procedem consequências diferentes, inconfundíveis entre si.
> Assim é que da norma constitucional que regula a competência decorre uma potencialidade, uma virtualidade – a possibilidade mesma de criação do tributo, por lei de determinada unidade federada. No caso da competência privativa, necessariamente (de alguma forma, o mesmo pode ocorrer quanto à competência concorrente), da sua atribuição no texto constitucional provém uma dúplice decorrência. Em primeiro lugar, a atribuição de competência privativa tem um sentido positivo ou afirmativo: importa em reconhecer a uma determinada unidade federada a competência para decretar certo e determinado imposto. Em segundo lugar, da atribuição de competência privativa decorre um efeito negativo ou inibitório, pois importa em recusar competência idêntica às unidades outras não indicadas no dispositivo constitucional de habilitação: tanto equivale a dizer, se pudermos usar tais expressões, que a competência privativa é oponível *erga omnes*, no sentido de que o é por seu titular ou por terceiros contra quaisquer outras unidades federadas não contempladas na outorga.
> O segundo momento referido é o da criação do tributo ou de sua decretação, que se concretiza por lei ordinária que defina os elementos essenciais ao nascimento da correspondente obrigação tributária – fato gerador, sujeito, objeto, alíquota e, quando for o caso, base de cálculo.
> Criado por lei, o tributo existirá. A criação por lei deverá obedecer à norma constitucional instituidora da competência tributária respectiva, sob pena de averbar-se de inconstitucional."[7]

XXI – Se assim é, passemos a examinar em face da Constituição e das Leis de nosso país, em que regime tributário se encontra o chamado "gás de rua".

XXII – Comprovando tudo que ficou acima ressaltado, especialmente no sentido de que a Constituição não *cria* imposto, mas apenas define o campo tributário e atribui competência para sobre o mesmo legislar, e mais ainda, que ela tem como predominante e intocável pelo legislador ordinário o critério da *competência privativa*, encontramos logo a prova e esta prova está precisamente no início da discriminação privativa e é a que interessa a este parecer. É exatamente pela forma de dar *competência legislativa* que está ela assim redigida:

---

[7] *Impostos concorrentes na Constituição de 1946*. Rio de Janeiro, 1964, p. 50.

> "Art. 15. *Compete* à União *decretar* impostos sobre:
> I – importação de mercadorias de procedência estrangeira;
> II – consumo de mercadorias;
> III – produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação *e* exportação de lubrificantes e de *combustíveis* líquidos ou *gasosos de qualquer origem ou natureza* [...].
> § 2º) A tributação de que trata o n. III terá a forma de imposto único, que incidirá sobre *cada espécie de produto*. Da renda resultante, sessenta por cento no mínimo serão entregues aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, *nos termos* e *para os fins* estabelecidos em *lei federal*."

XXIII – Somente para lembrarmos que a Constituição não só em sua letra é absolutamente ciosa do critério da *competência tributária privativa*, mas que a coloca em primeiro plano de importância quantitativa e de precedência ou importância qualitativa, basta vermos que é com este critério que ela *praticamente esgota o elenco dos impostos*: itens I a VII do art. 15; I a IV do art. 19 e I a VII do art. 29, pois mesmo quando se refere à *eventualidade* do imposto concorrente, tem o cuidado de ressalvar como prevalecentes os de "competência privativa", permitindo apenas que,

> "Art. 21. A União e os Estados poderão decretar outros tributos *além dos que lhe são atribuídos por esta Constituição*."

XXIV – E, a não bastar a proteção do Poder Judiciário contra a eventual invasão de competência privativa (art. 144 combinado com o § 4º do art. 141), no § 7º do art. 15 (redação da Emenda n. 5) nossa Carta Magna preventivamente já declara:

> "Não se compreendem nas disposições do n. VI os atos jurídicos ou os seus instrumentos, quando incluídos na *competência tributária estabelecida nos arts. 19 e 29*."

XXV – Isto significa que uma vez outorgado a um nível de governo a competência privativa para legislar sobre determinado tributo, outro nível de governo não pode fazê-lo.

XXVI – Se o agente com *competência privativa* não exercer no todo ou em parte a sua faculdade, poderá outro exercê-la?

É absolutamente evidente que não.

A Constituição concede a faculdade; o ente que recebe a outorga tem competência para o exercício da *incidência*, da *não incidência* como da *isenção*. O que não é absolutamente possível é que um poder *incompetente* para legislar o faça.

Observe-se o seguinte:

XXVII – O mesmo art. 15 que estabelece no item III a competência exclusiva da União para decretar o imposto sobre "combustíveis gasosos de qualquer origem ou natureza" discrimina, no item II, o imposto sobre "consumo de mercadorias", como de competência exclusiva da União.

Pois bem.

XXVIII – A União, baseada nessa sua *competência exclusiva*, pela Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, dispôs sobre o imposto de consumo, estatuindo todos os requisitos de sua criação, entre os quais, com relação à *incidência* diz: "Art. 1º O Imposto de consumo incide sobre os produtos industrializados compreendidos na tabela anexa" e nessa tabela ou classificação, incluiu a *maior parte* das mercadorias arroladas em "posições" da nomenclatura de mercadorias aprovada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira de Bruxelas (art. 10). Para os efeitos do imposto de consumo entendeu, pois, o legislador ordinário federal, deixar *fora da incidência* desse imposto, muitos produtos, embora industrializados.

Declara mesmo, expressamente, no citado art. 10:

> "§ 2º As posições não reproduzidas na tabela correspondem a produtos *não sujeitos ao imposto*."

O Ministério da Fazenda acaba até de distribuir uma lista mimeografada contendo as posições ou rol de mercadorias da Nomenclatura de Bruxelas que ficaram no campo da *não incidência* (produtos não tributados); uma verdadeira lista negativa. Note-se bem, não são dos produtos *isentos*, pois estes estão arrolados no capítulo II da própria Lei n. 4.502, mas sim dos produtos *não alcançados pela incidência*.

XXIX – Poderia o Estado-membro ou o Município, pelo fato de não terem esses produtos sido tributos pela União, tributá-los com o imposto de consumo de competência privativa da União? A negativa é absoluta.

XXX – Ora, o caso do "gás de rua" é idêntico.

A Constituição reza:

> "Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre:
> III – produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de *combustíveis* líquidos ou *gasosos de qualquer origem ou natureza* [...]."

e a Lei federal n. 2.975, de 7 de novembro de 1956, estatuiu:

> "Art. 1º A produção, o comércio, a distribuição, o consumo e a importação e exportação de lubrificantes e *combustíveis* líquidos ou *gasosos, de qualquer origem ou natureza*, estão sujeitos *exclusivamente* ao imposto previsto no art. 15, inciso II, da Constituição federal, cobrado pela União *na forma desta lei*.
> § 3º O imposto único exclui a incidência de quaisquer outros impostos federais, estaduais e municipais, exceto os de renda e selo.
> Art. 2º O imposto único sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de procedência estrangeira será *ad valorem*, calculado sobre o custo CIF, nas percentagens seguintes, conforme o produto:
> '*gás* liquefeito – 80%' [...].
> § 3º A expressão gás liquefeito compreende o gás propano e o gás butano, isolados ou misturados.
> Art. 4º O imposto único sobre *combustíveis* e lubrificantes líquidos ou *gasosos, de produção nacional,* será equivalente a três quartos da importância em cru-

> zeiros que incidir sobre o similar de procedência estrangeira, de acordo com o art. 2º e seus parágrafos, no caso de gás liquefeito e gasolina de aviação, automotiva e 'premium' e equivalentes, para os demais produtos, à metade da importância devida pelo similar estrangeiro."

No art. 5 previu casos de *isenção* para certos produtos.

XXXI – Como se vê, além de a competência ser privativa da União, *ela legislou* e deixou o "gás de rua" como *produto não tributado*, isto é, fora da incidência.

Poderia o Estado-membro tributar o "gás de rua" pelo fato de a União, embora a única competente para tributá-lo, tê-lo deixado no campo da *não incidência*? É evidente que não, a própria Lei federal n. 2.975 no seu art. 1º diz que

> "os combustíveis [...] gasosos, de qualquer origem ou natureza, estão sujeitos *exclusivamente* ao imposto previsto no art. 15, inciso II, da Constituição federal, cobrado pela União *na forma desta lei*"

e a forma que esta Lei federal n. 2.975 adotou para o "gás de rua" foi a da *não incidência*.

A Lei n. 4.452, de 5 de novembro de 1964 e que somente entrou em vigor dia 9 de novembro de 1964 (art. 24), separou agora da Lei n. 2.975 lubrificantes e combustíveis relativos a petróleo bruto e seus derivados mas a *não incidência do "gás de rua"* continua no corpo da Lei federal n. 2.975, e também a Lei n. 4.425, de 8 de outubro de 1964, criando o imposto único sobre os minerais, logo no art. 1º teve o cuidado de declarar "excetuados os combustíveis líquidos e gasosos", pois a legislação destes já está coberta pelas Leis n. 2.975 e n. 4.452 já citadas.

XXXII – Assim como a vigente legislação federal do imposto de consumo, por motivos de orientação político-financeira, estabeleceu um rol de produtos isentos (art. 7º e 8º da Lei n. 4.502) e deixou uma verdadeira lista "negativa" contendo os produtos que voluntariamente deixou *fora da tributação*[8], especialmente produtos de primeira necessidade, também a Lei n. 2.975 não desejou tributar o "gás de rua" – artigo de primeira necessidade do povo – mesmo porque, nesse particular, assim como o imposto de consumo é debitado ao comprador (art. 20 da Lei n. 4. 502) também o chamado imposto único onera direta e legalmente *o consumidor*, rezando a Lei n. 2.975:

> "Art. 19. O imposto único incorpora-se ao preço de venda do produto ao consumidor, sem consideração à pessoa natural ou jurídica do importador, *comprador* ou *consumidor* [...]."

XXXIII – Veja-se, pois, que foi mesmo intenção do legislador federal deixar o "gás de rua" fora dessa tributação para não onerar o povo consumidor, que seria o contribuinte de fato.

---

[8] Observe-se que mesmo a "lista negativa" ainda não é exaustiva, pois ainda ficaram *fora da incidência* os produtos não incluídos na tabela do imposto de consumo nem na Nomenclatura de Bruxelas. A lista negativa é apenas em relação à Nomenclatura de Bruxelas, por ter a lei tributária dela se servido.

O único poder competente para tributá-lo é a União, que pelo item III do art. 15 da Constituição, tem a *competência exclusiva* para "decretar *impostos* sobre":

> "produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação [...] de combustíveis [...] gasosos *de qualquer origem ou natureza* [...]."

XXXIV – Poderia o Estado de São Paulo; com base no art. 19, II e III (Ato Ad. n. 5) da Constituição "decretar impostos sobre vendas" ou "exportação" desse gás?

É absolutamente claro que não. Antes do art. 19, o art. 15, n. III e § 2º, da Constituição deram *competência privativa* e específica à União para "decretar impostos sobre" a "produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim [...] exportação" dessa "espécie de produto".

XXXV – E mais ainda, o legislador federal, tanto pela Lei n. 2.975, de 1956, art. 1, § 3º, como pela Lei n. 4.452, de 1964, art. 1º, § 4º, estatuiu:

> "O imposto único exclui a incidência, de quaisquer outros impostos federais, estaduais ou municipais, exceto os de Renda e Selo."

XXXVI – O chamado imposto "único" – previsto na Constituição Federal logo em seguida dos impostos "aduaneiro" (inciso I) e de "consumo" (inciso II), isto é, no inciso III – quando incidente sobre o produto importado é verdadeiro imposto aduaneiro, quando sobre produto nacional é verdadeiro imposto de consumo. Aliás já a Lei n. 1.749, de 28 de novembro de 1952 dispunha:

> "Art. 2º A cobrança do imposto incidente sobre os lubrificantes e *combustíveis* líquidos ou *gasosos, de qualquer origem ou natureza*, sua fiscalização, processo administrativo e penalidades, obedecerão:
> a) quando se tratar de produtos importados do estrangeiro ao regime da legislação aduaneira;
> b) quando de produção nacional ao regime da legislação do imposto de consumo."

XXXVII – Eis aí. Já vimos que seria constitucionalmente impossível que o Estado-membro legislasse sobre o imposto de consumo ou exigisse esse imposto ainda que a União não usasse seu poder de legislar ou colocasse determinados produtos fora da incidência e isto porque o imposto de consumo é de competência legislativa exclusiva da União.

Nesse mesmo sentido também não poderia jamais o Estado-membro legislar sobre o imposto de importação de mercadorias estrangeiras ou aduaneiro e o chamado imposto único tem, conforme o caso, a natureza e até a estrutura jurídica desses impostos.

XXXVIII – Mas, como falamos no item XIX deste parecer, com relação ao imposto de importação ou aduaneiro, além de infração à discriminação constitucional, temos também que é defeso ao Estado-membro arrogar-se dos poderes relacionados com a soberania que é privativa da pessoa jurídica de direito público externo. Diz o art. 5º da Constituição que compete à *União*:

> "I – manter relações com os Estados estrangeiros e com eles celebrar tratados e convenções;

XV – legislar sobre:
k) comércio exterior."

O art. 6º da Constituição Federal não admite legislação estadual supletiva ou complementar sobre esses campos. É um truísmo que o poder de tributar uma atividade implica o de regulá-la. O tributo é mesmo um dos mais efetivos e eficazes instrumentos para regular atividades, sendo conhecida até a classificação de Thomas Cooley que divide os impostos em impostos que visam à arrecadação e impostos que visam à regulamentação jurídica[9]. Enquanto aqueles decorrem do poder de tributar (*tax power*) estes derivam do poder de regular (*police power*). É o que os alemães chamam de impostos ordinatórios (*Ordnungsteuern*), como se pode ver na magnífica obra de colaboração internacional, de Gerloff e Neumark[10].

O imposto aduaneiro interfere de tal forma nas relações exteriores que entre outras medidas de ordem político-tributária a nossa Lei federal n. 3.244, de 14 de agosto de 1957, que dispõe sobre a Tarifa das Alfândegas declara, explicitamente, no art. 3º:

> "§ 2º Na ocorrência de 'dumping', a alíquota poderá ser elevada até o limite capaz de neutralizá-la."

XXXIX – Seria crível que o Estado-membro se imiscuísse em tais assuntos aduaneiros internacionais? Entra pelos olhos que não só a discriminação constitucional das rendas já o afastara da competência para legislar em tal campo, mas também a própria natureza de caráter internacional da matéria o coloca distante dela.

XL – Se examinarmos, por exemplo, a Constituição vigente da República Federal da Alemanha, exatamente na discriminação das rendas tributárias (*Das Finanzwesen*) encontramos no primeiro artigo desse capítulo, que é o art. 105:

> "Der Bund hat die ausschliessliche Gesetzgebung über die Zölle und Finanzmonopole",

ou seja

> "A União exerce a *legislação exclusiva* sobre os direitos aduaneiros e monopólios fiscais."

XLI – Citando acórdão do novo Tribunal Federal Constitucional, em talvez o melhor e mais atual comentário dessa vigente Constituição, que é o dos Professores Maunz e Dürig[11], o Professor Theodor Maunz salienta:

---

[9] *A treatise on the law of taxation*. 3. ed. Chicago, 1903. Veja-se a apreciação dessa classificação do Juiz Cooley, ressaltando a sua importância de ordem constitucional, feita pelo grande Seligman em sua obra *Essais sur l'Impôt*. Trad. Suret. v. II, p. 133. Adde: Taxation under the police power in *Handbook of American Constitutional Law*. 3. ed. St. Paul: Black, 1910, p. 467.

[10] *Handbuch der Finanzwissenschaft*. 2. ed. Tübingen, 1956. v. II, cap. VIII, § 5º.

[11] Grundgesetz – Kommentar von Dr. Theodor Maunz und Dr. Günter Dürig, em folhas substituíveis. München – Berlin: C. H. Beck, 1964. v. II, art. 71, Randnummern 2/3.

> "Um objeto de *competência legislativa* federal exclui o legislador estadual em relação ao mesmo objeto [...]. Fora do art. 73 somente no art. 105 são enumerados ainda objetos de competência legislativa exclusiva da União. Ter-se-á de atribuir porém à competência legislativa *exclusiva* da União também todos aqueles casos mencionados na Constituição, nos quais é feita a ressalva de uma lei federal. 'Os detalhes são regulados por uma lei federal' significa que 'somente' uma lei federal e não uma lei estadual pode fazer a regulamentação. Com isso o objeto incide na competência legislativa *exclusiva e única da* União."

XLII – O objeto em exame por este parecer está ainda sob disciplina mais estrita.

Nossa Constituição colocou o combustível gasoso não só como objeto de exclusiva legislação da União, mas ainda estabeleceu que os detalhes só poderiam ser regulados unicamente por *lei federal*. Não delegou qualquer competência ao Estado-membro.

XLIII – Vejamos agora para finalizar, o ponto de maior sensibilidade e relevância que está no remate da consulta, isto é, examinemos a natureza jurídico-legal da disposição contida no decreto estadual paulista, art. 3º do Regulamento aprovado pelo Decreto n. 28.252, de 29 de abril de 1957.

Existe aí um preceito de direito tributário *material*, ou seja, *de lei criadora de imposto*?

Convém examinarmos em essência.

XLIV – Que é lei?

Do ponto de vista formal é o ato emanado do Poder Legislativo. Na sua essência, porém, a lei é uma medida de ordem geral e destinada a reger as relações entre todas as pessoas ou grupos de pessoas e portanto também entre estas e o próprio Estado. A característica fundamental da lei é ser uma *proposição jurídica*, uma *regra de direito* (*Rechtssatz*) de modo a tratar com igualdade as pessoas nas mesmas condições[12].

Do ponto de vista tributário material a lei, como ato do *poder competente*, é a fonte formal e originária do tributo e que caracteriza a obrigação tributária como obrigação "ex lege", de direito público. As obrigações que derivam de atos voluntários, de manifestações de vontade das partes, são as obrigações "ex voluntate".

A obrigação tributária não deriva da vontade das partes, mas sim da expressa disposição da lei, por isso é uma obrigação "ex lege". Daí não poder existir obrigação decorrente de um decreto ou de ato administrativo e muito menos de ato emanado por quem não tenha o "poder de legislar".

A lei tributária, no sentido *material* é a norma descritiva do "fato gerador", é a norma categorial ou tipificadora, é o primeiro elemento *constitutivo de direitos* e obrigações fiscais, pois descrevendo os fatos em abstrato, bastará a ocorrência em

---

[12] Cf. Francisco Campos. Conceito de lei. *Revista de Direito Administrativo* 10/399. Kruse, *zum begriff des gesetzes*, à página 100 da coletânea Vom Rechtschutz im Steurrecht. Düsseldorf, 1960.

concreto do fato por ela descrito, para que nasça o direito tributário material (crédito/débito ou outros direitos e obrigações).

Neste sentido é que dispõe o projeto de Código Tributário Nacional, publicado no *DCN* de 7 de setembro de 1954 e de 27 de março de 1963:

> "Art. 51. Lei tributária é todo ato votado pelo Poder Legislativo, versando, no todo ou em parte, sobre instituição, conceituação, incidência, cobrança, fiscalização e extinção de tributos, promulgado na forma prescrita pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas dos Municípios.
> Art. 52. Somente por lei tributária pode qualquer tributo ser instituído ou majorado (Const., art. 141, § 34), reduzido ou extinto.
> Parágrafo único. Compete ainda exclusivamente à lei tributária:
> I. Definir o fato gerador da obrigação tributária principal, fixar o montante da alíquota do tributo e a base do seu cálculo, e indicar o respectivo contribuinte;
> II. Definir infrações e cominar as respectivas penalidades;
> III. Conceder isenção, anistia ou moratória.
> IV. Autorizar a remissão de créditos tributários e regular a transação a seu respeito."

XLV – É portanto apodítico que a *lei tributária no sentido material de ato criador de direitos e obrigações* somente pode ser emanada do Poder Legislativo, com a competência *material* tributária, que é a de criar direitos e obrigações tributários.

Naturalmente é normal e comum que um decreto ou uma instrução se reporte à Constituição ou a um ordenamento superior com a exclusiva função de reconhecer o comando existente, o que sobretudo ocorre nos regulamentos fiscais para instrução e orientação dos funcionários e dos contribuintes, afim de estes mais facilmente obedecerem ao ato supraordenado.

Para concluir esta exposição, convém acentuar que um decreto do Poder Executivo, no campo fiscal, além de função orientadora também tem em relação à atividade administrativa que lhe cabe regulamentar, uma função *autolimitativa*.

A atividade administrativa tributária não contenciosa se resume no *lançamento*, que é a mecânica da apuração da incidência e cálculo do tributo devido, com base em lei *material* e *anterior*.

Para a repartição fiscal *nem sequer movimentar a máquina lançadora* (pois de acordo com o art. 53 da Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, aplicável à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, o lançamento é ato de verificação da *procedência* do crédito tributário), pode o decreto do respectivo nível de governo, como *ordem* à *sua própria administração*, declarar que não existe sequer a incidência de um determinado tributo de sua competência. Foi o que fez o art. 3º do Decreto paulista n. 28.252, de 29 de abril de 1957.

Por todo o exposto, assim respondemos aos dois quesitos formulados:

1º) De acordo com o art. 15, inciso III, primeira parte e § 2º, da Constituição Federal, somente a União tem competência, e com *exclusividade ou privatividade*

para legislar, criando ou não, imposto, sobre combustíveis gasosos. Somente por lei federal pode ser estabelecida a *incidência*, a *não incidência* ou a *isenção* de imposto sobre a "produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação [...] de combustíveis gasosos de qualquer origem ou natureza".

Tenha a União legislado ou não sobre esse setor, nenhum Estado-membro pode legislar criando imposto sobre os combustíveis gasosos. Ao dar competência privativa à União, sem nenhuma ressalva em relação aos combustíveis gasosos, a Constituição não só lhe outorga *positivamente competência exaustiva*, como *nega* qualquer laivo de competência ao Estado-membro, nesse setor.

O Estado-membro não só não pode tributar, como sequer *legislar* no sentido "obrigacional" para os cidadãos, nesse campo imposicional.

2º) Consequentemente, a nosso ver, sem sombra de dúvida, quando o Decreto estadual n. 28.252, de 29 de abril de 1957 diz no seu art. 3º,

> "Não estão sujeitos ao imposto:
> a) Vendas e consignações de [...] combustíveis [...] gasosos de qualquer origem ou natureza [...] *na forma do disposto* no art. 15, n. III, da Constituição Federal",

tem o sentido, a finalidade ou a mera função de *esclarecer, reconhecer* ou apenas *declarar* que nos termos da Constituição Federal encontra-se *imune*, ou melhor, *intributável* pelo seu imposto de vendas e consignações, essas operações que tenham por objeto "combustíveis gasosos de qualquer origem ou natureza". Trata-se de dispositivo meramente *declaratório* e não de norma constitutiva.

É nosso parecer.

São Paulo, 28 de janeiro de 1965.

Crédito de ICM e IPI – o Princípio Constitucional da *não Cumulatividade* dos Impostos de Valor Acrescido – Mercadorias Consumidas no Processo de Industrialização

Consulta

A consulente é uma indústria de trefilação. Adquire determinadas mercadorias que são consumidas na produção de tubos e barras de aço cuja saída é tributada pelo ICM. Conforme detalhadamente esclarece e constatou "in loco" o Laboratório de Metalurgia do *Instituto de Pesquisas Tecnológicas*, emitindo o laudo cuja cópia anexa, aquelas mercadorias são efetivamente consumidas no processo de industrialização.

Assim sendo, nos termos do art. 42, inciso II, "in fine" do vigente Regulamento do ICM, a consulente vem se creditando do imposto pago, entendendo estar não só de acordo com a legislação, mas com a própria orientação que a fiscalização vinha dando aos contribuintes e ainda agindo de conformidade com várias decisões dos órgãos e repartições da Secretaria da Fazenda. Entretanto, como V.Exa. poderá verificar do auto de infração e decisão de primeira instância administrativa, cujas cópias também anexas, surpreendentemente, e contra toda essa orientação, pretende a fiscalização mudar a interpretação e considerar esse creditamento agora como infração, exigindo-lhe não só cobrança retroativa do total do crédito deduzido, mas ainda uma pesada multa de 200%.

Afim de instruir recurso ao Egrégio Tribunal de Impostos e Taxas, a consulente vem solicitar parecer de V.Exa. sobre a questão.

Parecer

1. O princípio fundamental que, a começar pela Constituição Federal, rege a mecânica do ICM e constitui, em relação ao Fisco uma limitação de competência tributária e em relação ao contribuinte uma das suas garantias constitucionais, é o da *não cumulatividade* desse imposto.

Neste sentido, a própria cédula constitucional de outorga dessa competência reza expressa, imperativa e reiteradamente:

> "Art. 23. Compete aos Estados [...] instituir impostos sobre:
> II – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado."

2. Por sua vez, a lei complementar da Constituição, em termos explícitos, dispõe:

> "Art. 3º O imposto sobre circulação de mercadorias é não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado.
> § 1º A lei estadual disporá de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente às mercadorias saídas do estabelecimento e o pago relativamente às mercadorias nele entradas. O saldo verificado em determinado período a favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes." (Decreto-lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968)

3. Dentro desse contexto a que não poderia deixar de obedecer, sob pena de inconstitucionalidade e de infringência da lei complementar ou paraconstitucional, a legislação e a regulamentação paulista do ICM esclarece, em relação à hipótese consultada, que:

> "será permitida a dedução do imposto pago relativamente às mercadorias entradas; [...] para ser usadas na comercialização ou em processos de industrialização" (art. 42 e item II do Regulamento do ICM com a redação do art. 1º do Decreto n. 51.345, de 31 de janeiro de 1969).

4. Como vemos, os textos não podiam ser mais claros e repetitivamente mais explícitos. Aí está o óbvio, mas infelizmente, como já observou o grande Chief Justice Holmes, da Suprema Corte dos Estados Unidos, às vezes obrigam o ser humano a esclarecê-lo para satisfação dos que o não quiseram entender.

5. Realmente o auto de infração e a decisão de primeira instância que a consulente nos exibe, abandonando as premissas verdadeiras do quadro constitucional, complementar, legal, regulamentar e jurisprudencial chegaram a completo erro, pois saíram do sistema e essas peças é que, paradoxalmente, constituem atos infratores da legalidade tributária, senão vejamos:

6. O ilustre e zeloso Agente Fiscal, citando trecho incompleto de parecer que demos precisamente em sentido inverso, e citando texto do novo regulamento do IPI, por ele *adicionado* de uma interpretação *sua, e nova*, pretende *destruir* o princípio da não *cumulatividade*, exigir a anulação do legítimo crédito de imposto sobre os insumos, cobrar *retroativamente ao pretendido novo critério jurídico* o imposto e, ainda, impor multa de quase 200% ao contribuinte que vem seguindo a própria orientação fiscal (tal retroatividade infringiria ainda o art. 146 do CTN).

7. O parecer citado pelo ilustre autuante, que está publicado de páginas 119 a 127 de nosso *Direito Tributário Comparado* foi dado, precisamente, contra igual e errôneo auto de infração do Estado de Santa Catarina, que foi por isso mesmo julgado improcedente. Nesse parecer invocamos, como precedentes, a legislação francesa e a legislação federal do IPI. Com mais especificidade, como modelo correto, também citamos a legislação paulista do ICM e até o procedimento certo do Fisco paulista em casos concretos em que deu orientação aos seus próprios contribuintes. Para colocar a questão em seus devidos termos, somos obrigados a transcrever o trecho "ipsis litteris" desse parecer, dado em 8 de agosto de 1968:

"X – Como o legislador federal disciplinou a hipótese sob consulta? Admite ele a dedução feita pela consulente? Sem sombra de dúvida.
Assim determina a regulamentação do IPI:

> *'Art. 30. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados poderão creditar-se pelo imposto:*
> *I – relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, importados ou de fabricação nacional, recebidos para emprego na industrialização de produtos tributados, por estabelecimentos industrial ou pelo estabelecimento a que se refere o inciso III, do § 1º do art. 3º, compreendidos, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização.'* (Regulamento aprovado pelo Decreto n. 61.514, de 12 de outubro de 1967)

Ora, se em nosso país foi implantado um "sistema tributário nacional", se a própria Comissão esclarece e a Constituição confirma a sistematização e tratamento uniforme de ambos estes impostos de circulação, poderá o fisco federal aceitar uma dedução e o estadual não? Duas escriturações, dois pesos e duas medidas para o mesmo e único problema? Salta aos olhos que aquele decreto, além de todos os vícios de ilegitimidade que conteve, era uma excrecência dentro do sistema.
XI – Por maior facilidade e para não precisarmos citar a legislação de outros Estados, sabido que todos seguiram o modelo nacional, vejamos como a legislação do Estado de São Paulo reconheceu claramente a hipótese e como a está decidindo em sua casuística:
Dispõe a regulamentação paulista no art. 42, que será permitida '*a dedução do imposto de circulação pago relativamente às mercadorias entradas*':

> *'II – para serem usadas na comercialização ou em processos de industrialização'* (Decreto n. 47.763, de 17/2/67)

Respondendo a inúmeras consultas através do 'Gabinete Técnico de Estudos Tributários e Orientação Fiscal' (GTETOF), sem discrepância vem reconhecendo a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo:

> *'n. 1.582*
> *consulta, [...] é lícito à consulente creditar-se do imposto de circulação pago relativamente às mercadorias entradas para serem usadas em processos de industrialização que, embora não se integrando no novo produto, são consumidas no processo de industrialização como elemento indispensável à obtenção do produto...?'*
> *Resposta: Nos termos do disposto no item II, art. 42, do Regulamento do ICM, dão direito a crédito as mercadorias 'entradas para serem usadas na comercialização ou em processos de industrialização', não prevalecendo, portanto, o princípio do* input output *fisicamente considerado para que se origine o direito ao crédito. São condições essenciais para legitimar o crédito: 1) que o bem não seja*

> *normalmente contabilizado como 'ativo fixo', 2) que a mercadoria seja utilizada direta ou indiretamente na comercialização ou no processo de industrialização.'*[1]

Um consulente que já emprega *soda cáustica* e outros produtos, cujo imposto vem deduzindo, deseja saber se o pode fazer também em relação à lenha que queima:

> 'n. 1.304
> *consulta: [...] para os casos de tingimento, engomagem, estamparia etc., a consulente, além de produtos químicos como soda cáustica e sais, anilinas, etc., utiliza vapor, produzido em caldeiras próprias e, para produção desse vapor, preciso é a utilização de lenha.*
> *Vem consultar se se pode creditar do ICM incidente sobre as entradas de lenha.*
> *Resposta: [...] nos casos de tingimento, engomagem, estamparia e operações similares, como material secundário e essencial à produção do vapor, integra o processo de industrialização para os fins da parte final do item II, do art. 42, do Regulamento do ICM, dando direito ao crédito fiscal [...].'*[2]

XII – Tendo o sistema de tributação do valor acrescido com as atuais características se originado na França, vejamos como o caso consultado do direito de crédito é lá tratado.

> *A questão é a mesma e a solução é a que também se encontra na regulamentação do IPI e do ICM no Brasil, ou seja, no caso dos fabricantes pode deduzir-se o imposto que foi pago tanto sobre material fisicamente incorporado ao novo produto, como aquele que foi pago pelo material consumido durante o processo fabril.*
> *No volume* Taxation in France *da grande coleção World Tax Series, da Harvard Law School, pode-se ler:*
> *'In general, the physical credit permits the taxpayer to enjoy a credit for tax paid with respect to materiais physically incorporated into his own product or consumed in the course of his manufacturing process.' (Em geral o chamado crédito físico concede ao contribuinte um crédito pelo imposto que foi pago sobre os materiais fisicamente incorporados aos produtos por ele fabricados, como o relativo aos produtos que foram consumidos durante o processo de industrialização)*[3].

XIII – O Memento *Lamy* de 1964, tratando especificamente dos casos de deduções, traz uma relação circunstanciada de casos e exatamente mostrando que o direito de crédito no caso de indústria decorre de ser o material incorporado ao novo produto ou consumido no processo de sua fabricação, cita decisões do Conselho de Estado (C.E. de 6 de março de 1961) que reconhece o direito à dedução, para o caso, entre os quais está o consumo ou emprego da soda:

---

1 Decisão publicada na *Revista Fisco e Contribuinte*, abril de 1968, p. 253.

2 Decisão publicada na *Revista Fisco e Contribuinte*, maio de 1968, p. 314.

3 Taxation in France, *World Tax Series*, Harvard Law School, International Tax Program, Commerce Clearing House, Inc. Chicago, 1966, p. 1006.

> *'L'acide sulfurique pour le décapage des metaux; les détersifs utilisés dans l'industrie tels que chlore, soude, etc.'*

> XIV – Tudo isto é evidente, pois se a própria configuração do imposto estabelece que ele é sobre o valor acrescido, a lei há de ser a primeira a impedir que possa entrar na base de cálculo o *quantum* do imposto pago na operação anterior; se o Estado exigir imposto que não seja somente sobre o valor acrescido ele estará exigindo imposto não apenas sem lei que o tenha criado (art. 20, I e art. 150, § 29, da Constituição) mas *contra legem*, porque toda a legislação, inclusive a Constituição, só admite o imposto de circulação de mercadoria como *não cumulativo*."

8. No caso do auto objeto deste parecer, o ilustre Fiscal paulista impressionou-se não ter a ora consulente feito igual dedução em relação ao IPI. Em primeiro lugar, o exercício ou não exercício de um direito é privativo de seu titular[4]. A dedução é uma faculdade que o fabricante pode usar ou não, pois o art. 32 do RIPI dispõe: "Os estabelecimentos industriais [...] poderão creditar-se do imposto." É igualmente faculdade o gozo das isenções do IPI. Assim reza o § 3º do art. 18: "É facultado ao fabricante de produto isento renunciar à isenção."

Logo, é absolutamente irrelevante para o ICM tenha ou não o fabricante se creditado do IPI.

9. Outro aspecto absolutamente improcedente que impressionou o ilustre Fiscal estadual foi a nova redação do Decreto n. 70.162, de 18 de fevereiro de 1972, que no trecho que permite a dedução, para os efeitos do IPI, agora em 1972 ficou assim redigido:

> "matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos, imediata e integralmente, no processo de industrialização" (art. 32, inciso I, "in fine").

10. Em primeiro lugar as palavras "imediata e integralmente", agora constantes apenas do *decreto regulamentar*, têm a finalidade de esclarecer e não de agravar (agravação só pode decorrer de *lei*) e significa que são os produtos *consumidos*, isto é, "integralmente" e que por isso mesmo não vão exigir *estorno*. Tanto assim é que essas palavras são apenas do regulamento, isto é, do decreto do Poder Executivo e não da *lei* criadora de direitos e obrigações. Veja-se a Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 25, § 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei n. 34, de 18 de novembro de 1966, a qual não traz aquelas supostas restrições:

> "§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinam à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento."

[4] Cfr. art. 8º do CTN.

11. De acordo com os dispositivos da Constituição, da Legislação Complementar e da Legislação e Regulamentos paulistas do ICM não existe, nem pode existir, a pretendida restrição: a legislação específica para os contribuintes do ICM do Estado de São Paulo diz, com precisão, e tão somente:

> "para ser usadas na comercialização ou em processos de industrialização".

12. Além de todas as disposições já citadas, inclusive jurisprudenciais e de orientação, em recente aresto *unânime*, o Egrégio Tribunal de Impostos e Taxas, dentro da sua elevada missão de intérprete da legislação tributária no âmbito administrativo para todo estado de São Paulo, deixou muito bem decidido:

> "Ementa
> Rebolos, brocas, lixas. Mercadorias usadas no processo de industrialização. Crédito permitido. Inteligência dos incisos II e III do art. 42 do Regulamento do ICM.
> [...] entendo, com base no art. 42, incisos II e III (este, a contrário senso), que as entradas das mercadorias de que cuida o processo, conferem, ao destinatário, direito ao crédito do ICM, visto tratar-se de mercadorias usadas no processo de industrialização, embora não se incorporem ao produto parte final do inciso II citado.
> Isto posto, dou integral provimento ao recurso, para julgar insubsistente a acusação."[5]

Em face do laudo do Instituto de Pesquisas Tecnológicas e de todo o exposto, nosso parecer é no sentido de que o auto de infração lavrado e já julgado, em primeira instância administrativa, é improcedente, s.m.j.

São Paulo, 5 de setembro de 1972.

[5] Proc. DRT/1-8.220/70, publicado na íntegra na Resenha Tributária 4.2, junho de 1971, sob n. 87.

A Política Fiscal e a Reformulação do Imposto sobre Produtos Industrializados[1]

Sumário: Introdução. A problemática das infraestruturas. Taxa, contribuição de melhoria e imposto. Natureza do imposto e sua instrumentalidade. As atividades produtoras nacionais. A urgência da reformulação dos produtos industrializados.

Introdução

Um dos problemas mais atuais e cruciantes da economia e finanças do Brasil, no contexto da atual conjuntura internacional, é o da intensificação e melhoria da produção, não só para atender às necessidades internas, mas as de exportação.

Em face do atual estádio da tecnologia multiplicadora da quantidade e qualidade, é preciso a nação alcançar, cada vez mais, com a ampliação e modernização de seu parque agropecuário industrial, a potencialidade que o avanço dos novos instrumentos está proporcionando à produtividade do trabalho, do capital e da renda, tanto mais possíveis quanto se possam dispor de terras, matérias-primas, enfim, de infraestrutura que permitam se instalarem e se desenvolverem os estamentos da produção.

De um lado, diante do impasse da balança comercial, o Governo Federal vem concitando as atividades produtoras ao esforço de exportação, para poder obter divisas. Por meio de algumas medidas econômicas e incentivos fiscais, o poder central tem se preocupado em estimular as exportações.

Da parte da iniciativa privada, como se pode ver da recente publicação de 20 páginas especiais de *O Estado de São Paulo*, de 14 de novembro de 1980, sob o título "Brasil exportação", não há dúvida que ela vem procurando atender a esse apelo. Essa publicação, ora citada como exemplo, resume que "há mais de cem anos, o café lidera a pauta das exportações brasileiras. Mas cada vez mais, essa liderança é ameaçada pela soja, minério de ferro, açúcar e veículos. Essas alterações são significativas: indicam que o País está deixando a condição de exportador de matérias-primas para assumir posição efetiva no mercado mundial".

A problemática das infraestruturas

Entretanto, de outro lado, o poder central ainda não se conscientizou do abandono e *penúria financeira* em que se encontram os Estados-membros e especialmente os Municípios. Estes, no setor público, são a verdadeira infraestrutura, onde estão a terra, os edifícios, os equipamentos e os ambientes em que vivem e

[1] Resumo das palestras realizadas em São Paulo, a 18 de novembro de 1980, no I Congresso Internacional de Estudos Tributários e em 27 de novembro de 1980, em Vitória, no Congresso Estadual de Advogados Espírito-santenses.

podem se desenvolver os trabalhadores e os estabelecimentos produtores. Uma nação federativa não pode ser desenvolvida, enquanto os municípios que a integram, como *matrizes*, não tenham prosperidade. Se os Estados-membros e principalmente os Municípios, encarregados pela natureza das coisas e sobrecarregados pelas atribuições específicas que a Constituição do Estado Federal lhes atribui, não puderem desenvolver ou *sequer acompanhar*, com as infraestruturas, o desenvolvimento da atividade privada, continuarão a ser engrenagens quebradas das máquinas da produção, verdadeiros freios do desenvolvimento econômico.

Para citar ainda como exemplo, porque muitas já são as publicações de apelo ao governo central contra *a atual partilha constitucional dos impostos*, basta consultar a publicação de 1978, da Secretaria dos Negócios Metropolitanos do Estado de São Paulo, intitulada: "A tributação e o drama dos municípios", onde encontramos brados como estes: "Municípios em desespero pedem socorro", "A União e o Estado são unidades jurídicas abstratas. O Município é concreto como base territorial e social", "O único ponto em comum entre os 3.951 Municípios Brasileiros é a escassez de recursos para atender aos padrões e desejos das suas populações".

Alguns procuram demonstrar e com muita razão, que a Reforma Constitucional Tributária dentro da Federação, de tal forma concentrou os poderes regulatório e tributário em mãos da União, que praticamente destruiu as autonomias dos Estados e Municípios. Outros entendem que a solução seria a União continuar com a concentração desses poderes para mais unitariamente dirigir a economia e unificar a arrecadação, mas aumentar a distribuição do resultado das arrecadações e dos fundos de participação aos Estados e Municípios. Neste sentido, a imprensa de hoje (27 de novembro de 1980) publica que o Congresso Nacional aprovou um pequeno aumento de 2% de algumas destas participações.

Ainda outros, não contentes com a extensão e número dos impostos em nosso País, procuram a ideia da criação de outros *impostos, taxas* e *contribuições*, sem atentarem para a natureza de cada uma dessas figuras tributárias, nem para a atual exaustão do contribuinte brasileiro.

Enfim, vejamos também que de outro lado, o imposto vem passando a ser o mais acentuado instrumento jurídico-econômico para regular relações sociais e prover os cofres públicos.

Taxa, contribuição de melhoria e imposto

Antes de mais nada cumpre esclarecer a natureza diferente de cada uma dessas categorias de tributos.

De acordo com conceitos já sedimentados pela doutrina e acolhidos pelo Direito Positivo brasileiro – explícita ou implicitamente previstos pela Constituição, pelo CTN e pelas legislações ordinárias da União, dos Estados e dos Municípios – com certas adaptações, podemos, do prisma financeiro, ressaltar como característica básica da *taxa*, ser ela um tributo contraprestacional; da *contribuição de melhoria*, ser ela um tributo indenizatório; enquanto *o imposto*, em sua essenciali-

dade, e dentro dos sistemas tributário e monetário, é um *meio de captação de moeda doméstica para o tesouro*.

No sistema brasileiro as taxas são cobradas em razão do exercício efetivo do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (CF, art. 18, I). Portanto, esta espécie, sendo apenas contraprestacional, dela não pode resultar aquela captação.

Também o mesmo ocorre com o caso da contribuição de melhoria. Esta somente pode ser cobrada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (CF, art. 18, II). A cobrança que excedesse ao valor do benefício seria confisco. Portanto, esse tributo somente pode ser indenizatório das despesas incorridas com as obras públicas. Não é, nem pode ser, meio de captação ou de *superávit*.

Temos ainda em nosso sistema tributário as contribuições tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da previdência social (CF, art. 20, § 2º, I); a contribuição do salário educação (CF, art. 178) e os empréstimos compulsórios (CF, art. 20, § 2º, II) que, além de também não terem aquela natureza de meio de captação, são de competência privativa da União.

Pois bem.

Até aqui, o que quisemos deixar acentuado como esclarecimento preliminar para o exame da problemática financeira dos Municípios brasileiros é que, das espécies de tributo, *o único que efetivamente pode*, deduzidos apenas os custos da imposição, arrecadação e fiscalização, fornecer rendas ou cruzeiros aos Municípios, é o *imposto*.

Não há dúvida que taxa e contribuição de melhoria podem e devem, dentro da competência municipal, ser utilizados estritamente dentro de suas funções e finalidades para, respectivamente, cobrirem gastos de serviços estatais e indenizarem obras públicas dentro do peculiar interesse comunitário.

Pelo acima exposto, não vemos outra forma de consertar a atual partilha tributária senão por meio da reformulação da discriminação constitucional das rendas tributárias. Para tanto é preciso que o constituinte tenha presente não só a função arrecadatória do *imposto*, mas distribuir as competências impositivas de conformidade com as respectivas competências regulatórias, para conjugá-las com as atribuições das pessoas jurídicas de Direito Público, titulares.

Natureza do imposto e sua instrumentalidade

A utilização do imposto como instrumento jurídico-econômico de regulatividade vem, modernamente, atingindo níveis talvez extremos, especialmente quando os excessos chegam a perturbar a unidade do Direito e a harmonia que deve existir entre os vários ramos da Ciência Jurídica, pois que sendo estes que disciplinam *adequadamente* seus respectivos setores de relações sociais, não podem estar sendo afastados ou substituídos por normas impróprias ou perturbadoras.

Para não citarmos demasiado, bastaria lembrar o trabalho sintético, mas bem abrangente de Maurice Duverger em *Finances publiques*, especialmente a partir do título “Les finances modernes et l’interventionisme fiscal”.

Mas se formos à legislação comparada e, melhor ainda, à realidade social, mais rapidamente refletida na doutrina e na jurisprudência, aquela pelo seu aspecto penetrante e esta mais setorial ou casuística, veremos que estas nos podem antecipar evoluções e tendências.

Quem quer que examine o Direito das Comunidades Europeias, como os inúmeros tratados internacionais para evitar a bitributação e mesmo a legislação interna de vários países encontra, modernamente, muitas disposições tributárias refletindo sobre outras relações jurídicas e também financeiras, econômicas, políticas, enfim, sociais.

Em conferência em nosso Curso de doutorado de Direito Tributário Comparado da USP, o Professor Werner Von Simpson chegou mesmo a demonstrar que a Corte do Mercado Comum Europeu, junto à qual advoga, por meio de decisões sobre matéria tributária e em razão de seus juízes representarem os países da Comunidade, esse tribunal vem sendo verdadeiro “legislador involuntário”, em razão do alcance e efeitos de seus julgados normativos. Mesmo decisões de caráter tributário vêm influindo sobre diferentes relações internas daqueles países membros da comunidade.

Também o novo Código Tributário da República Federal da Alemanha, *Abgabenordnung* – entrada em vigor em 1978) além de, em seu âmbito de aplicação, ter incluído o Direito das Comunidades Europeias, ao dispor que: “Esta lei aplica-se a todos os impostos, inclusive às restituições de impostos, regulados pelo direito federal ou pelo *direito das comunidades europeias*,... desde que administrados por autoridades fiscais federais ou autoridades fiscais estaduais (§ 1º, 1) ”, ao conceituar *os impostos*, reconheceu que o imposto vem tendo ampla função extrafiscal, pois ampliou sua definição para incluir dentro desta, aquelas outras possíveis funções, tendo assim ficado redigido o item 1 de seu § 3º, assim traduzido: “*Impostos* são prestações pecuniárias que não configurem uma contraprestação por um serviço especial, exigidos por uma entidade de direito público, para a obtenção de receitas de todos os que realizarem o fato ao qual a lei vincula o dever de prestação; *a obtenção da receita poderá ser finalidade acessória*.”

Na recente sétima edição de seu compêndio sistemático de Direito do Imposto (“Steuerrecht”), considerado na Alemanha um dos mais completos do gênero, o Catedrático de Colônia, Klaus Tipke, comentando a ampliação desse conceito, ressalta que: “O Direito Tributário, deixando de lado a estruturação progressiva das alíquotas (CF, p. 123) deveria tratar da *neutralidade de competição* (ver p. 43) dentro da tributação, de conformidade com o princípio da *capacidade contributiva*. Porém, através de numerosas normas de dirigismo econômico e especialmente subvenções à *neutralidade de competição* rompe conscientemente com aquele princípio. No entanto, essas normas, apesar de contidas em leis tributárias, devem ser consideradas como normas de *Direito Econômico*” (p. 8).

Mais adiante, à página 18, classificando diferentes tipos de normas contidos dentro de leis fiscais, salienta: "As leis tributárias, de forma relevante contêm normas de finalidades sociais (no sentido mais amplo). Na verdade são normas de intervenção ou de dirigismo motivadas pela política social (especialmente redistributivas); pela política econômica (normas de incentivos); pela política cultural; pela política de saúde pública etc. Portanto, não são normas de ordem tributária. Não dispõem ou decidem sobre aspectos da tributabilidade. Podem, para tais finalidades, criar exonerações como também ônus fiscais adicionais ou tributos especiais e neste sentido existir uma finalidade fiscal *secundária*."

"Quando, com a ajuda de normas que criam isenções ou ônus fiscais for realizado o dirigismo econômico no sentido de intervir na *produção, distribuição, estruturação dos preços, consumo*, etc., estaremos diante de normas de dirigismo econômico que somente revestem a forma de leis tributárias ou estão se utilizando da técnica das leis tributárias. Como para a qualificação jurídica são irrelevantes as aparências técnicas, a competência constitucional para instituir tais normas não deriva da competência tributária prevista no art. 115 da Constituição, mas do seu art. 74, item 11."

Com esta pesquisa e citações tivemos a intenção de ressaltar o quanto o *imposto*, embora outrora fosse mais acentuadamente uma categoria neutra das finanças públicas visando arrecadação, hoje vem sendo utilizado com tal extensão dentro da política do desenvolvimento econômico, para atingir outras finalidades que não apenas arrecadatórias, que aquele Código, considerado desde 1919 paradigma de conceitos tributários na literatura jurídico-tributária mundial alterou-lhe a definição e alcance, ou seja, depois de qualificar o imposto como categoria jurídico-tributária destinada à obtenção de receitas, veio agora normativamente excepcionar que: "a obtenção de receita poderá ter finalidade *acessória*".

Embora aquelas incursões estejam contidas em leis tributárias como demonstra Tipke, é preciso que os juristas tenham presente as suas imbricações, isto é, devem ser sempre apreciadas dentro do sistema constitucional para não ultrapassarem as competências e atribuições de cada ramo do Direito.

Pois bem.

A CF vigente no Brasil, tanto por normas expressas, como implícitas, decorrentes dos princípios que adota, de sua sistemática e segundo nossos constitucionalistas, colocou *a tributação a serviço do desenvolvimento*, isto é, como auxiliar e não como tropeço.

De outro lado, várias são as hipóteses previstas na Constituição de possibilidade de transferência de competência tributária da União aos Estados e Municípios, como a previsão de leis complementares, fixadoras de alíquotas de impostos estaduais ou municipais.

Não há dúvida que assim sendo, mesmo sem reformulação constitucional, mas apenas por meio de certas transferências de competência tributária e ainda por meio de legislação complementar e aumento das participações nos resultados de arrecadações e de distribuição de fundos, a União poderia fazer algumas mo-

dificações. Mas, a nosso ver, melhor seria a reformulação da atual partilha, tornando-a *mais adequada aos fins do mecanismo da Federação*.

Quanto a esta problemática, vide o estudo e diretrizes da mais ampla visão, que o conhecimento global da "experiência e cultura" autoriza ao Mestre dos Mestres Miguel Reale, sob o título "superamento do federalismo oitocentista", em sua mais recente obra, *O homem e seus horizontes*, Editora Convívio, São Paulo, 1980, páginas. 144/148.

De uma forma ou de outra, o que nos parece relevante em momentos como o deste Congresso de juristas, é sensibilizar o Poder Central em relação a essa necessidade, não só fazendo coro com os justos reclamos dos Estados e Municípios, mas demonstrando o verdadeiro interesse de caráter nacional dessas medidas que se fazem, cada dia, mais prementes, perante a própria conjuntura internacional.

A potestade da União, ao abarcar preponderantemente o Poder Regulatório e o Poder Tributário só poderia ser justificada no sentido de, com o primeiro dirigir mais unitariamente a política do desenvolvimento econômico e com o resultado quase totalizante da arrecadação, distribuir este o mais possível aos Estados e Municípios, para que estes, como entidades mais próximas das realidades sociais, possam criar condições para a produção de bens e serviços destinados à satisfação das necessidades internas, e especialmente os exportáveis, na busca de divisas para a Nação.

Os impostos são ônus internos, suportados pelos jurisdicionados do território de cuja soberania se beneficiam e à qual se sujeitam.

Exportam-se bens e serviços mas não se exportam impostos. Impostos são meio de captação de moeda doméstica para inversão em serviços públicos e desenvolvimento econômico.

Ora, se a Constituição colocou a tributação a serviço do desenvolvimento econômico, dentro do próprio texto e contexto constitucional, cabe à *Constituição* prover aos Estados e Municípios no sentido de engajá-los no desenvolvimento que ela mesma prevê.

Nada adianta do ponto de vista da balança comercial, a União receber impostos ou moeda doméstica em *superávit*, com o qual não pode obter divisas.

Estas só serão conquistadas quando os Estados-membros e especialmente os Municípios dispuserem de rendas suficientes para oferecer *as infraestruturas* exigidas pela moderna e avançada tecnologia da produção. Somente então é que as atividades produtoras do setor privado ou as empresas públicas poderão produzir bens e serviços para a comunidade nacional, em quantidade e *qualidade* competidoras para a conquista de mercados externos.

Esta será a forma tributária de melhoria das infraestruturas e de reposição das engrenagens da máquina pública, para o esforço global e exportador da produtividade agropecuária e industrial.

As atividades produtoras nacionais

Enquanto a iniciativa privada nacional, buscando capital em sua própria poupança, obtendo alguns meios técnicos de produção com seu próprio engenho

e arte ou dentro do próprio ambiente interno, ou ainda, obtendo em negociações o concurso equilibrado de capitais e tecnologia externos, se esforça na produção, não devia ter que se defrontar com *ingente burocracia interna*, mas, ao contrário, contar com o *apoio do Governo* e *a neutralização* contra os impactos multinacionais. Além de ter de lutar dentro da já citada escassa infraestrutura de nossos Municípios, ela vem sofrendo os excessos da burocratização com a impressionante escalada de transferências dos encargos dos funcionários fiscais, pois cada vez mais os lançamentos diretos e mistos estão passando quase exclusivamente para os sistemas de autolançamentos, arrecadações na fonte e multiplicados os livros de controle, registros, guias, notas etc. em todos níveis das tributações federal, estaduais, municipais, das arrecadações dos Institutos de previdência, de controle econômico, trabalhistas e tantos milhares, que a própria rede bancária precisou ser acionada em socorro dos sofredores e asfixiados contribuintes.

Já em 1965, em nosso livro *Teoria do lançamento tributário*, clamando pela *desburocratização*, escrevemos nas conclusões:

> "231 – Por tudo que vimos verificando, pode-se constatar que é pelo mecanismo do lançamento que o Estado Tributário mais efetivamente interfere nas atividades privadas e em nosso país ele está cada vez mais transferindo aos cidadãos enorme carga de obrigações que originária e primordialmente cabe à administração pública.
>
> 232 – Realmente é por meio da atividade de lançamento que a administração investiga, apura e afinal individualiza a obrigação tributária para concretizar a imposição sobre a renda ou patrimônio do contribuinte. É sem dúvida uma atividade administrativa que implica em interferência na esfera dos direitos individuais. Já vimos que é o próprio contribuinte que tendo a melhor ciência e consciência dos fatos fiscais com ele relacionados, é quem pode prestar a melhor *colaboração* ao fisco, nesse setor.
>
> Entretanto, ao invés de o fisco contentar-se com a já preciosa colaboração no *esclarecimento dos fatos*, ele vem se excedendo de tal forma, que está dia por dia, entre nós, transferindo os próprios serviços burocráticos e até os riscos da interpretação e aplicação das leis tributárias para os contribuintes que não são remunerados para a prestação desses serviços, mas muito pelo contrário, pagam tributos para remunerar aos funcionários que devem exercê-los, exatamente porque precisam do seu tempo para dedicá-lo às suas atividades normais.
>
> 233 – Se do prisma do Estado de direito tal desigualdade representa uma manifesta ofensa à ordem jurídica (art. 141 – hoje 170 – da Constituição), examinado sob o prisma também constitucional da ordem econômica e social isto representa uma *burocratização da iniciativa privada* que não só ofende a liberdade assegurada pelo art. 145 – hoje 153 – da Constituição, mas causa perturbação na produção nacional, *desviando coativa e indevidamente as atividades privadas*.
>
> Quando mais a nação em desenvolvimento está precisando de aumento de produção, a própria legislação, quer na esfera federal, quer nas estaduais,

como nas municipais, vem errônea e progressivamente criando, impondo e transferindo serviços burocráticos aos cidadãos.

Convém notar a esta altura, que isto não representa divisão ou racionalização de trabalho, pois quanto mais autolançamentos, quanto mais livros fiscais, quanto mais guias, notas, enfim, documentário de controle vai sendo criado, com enorme dispêndio e serviço burocrático para os particulares, maior vai sendo também o número de funcionários necessário para examinar e fiscalizar esse volumoso material e o que a prática diária tem demonstrado é precisamente que a burocracia está sendo espalhada e contaminando as atividades privadas quando, pelo contrário, devia limitar-se o mais possível ao âmbito das repartições fiscais que existem, foram criadas e são financiadas para se encarregarem desses serviços.

234 – Uma das obrigações elementares e mesmo indelegáveis do Estado é a de assegurar aos cidadãos *a certeza do direito* como lhes garantir *a justiça de sua aplicação*. É verdade que a interpretação como a aplicação finais ou conclusivas somente são outorgadas em nosso sistema pelo Poder Judiciário, mas como na via administrativa já são exigidas obrigações legais dos contribuintes, nessa mesma via tem o poder público o dever de esclarecer as dúvidas e procurar aplicar da melhor forma possível o direito. Entretanto, até nesse setor ele vem transferindo essa função aos particulares, de maneira a colocá-los sob o *risco de errônea interpretação*, num ambiente em que o Estado legislador cada vez torna *mais difícil e complexa a própria legislação tributária*."

Recentemente a Associação Internacional de Direito Fiscal (IFA), a mais renomada e extensa associação que congrega os *experts* em Direito Financeiro e Tributário, tanto das Fazendas Públicas como professores e juristas desse campo do universo fiscal, que lhe valeu ser elevado a órgão consultivo da ONU, no 34º Congresso que reuniu mais de 2000 especialistas em Paris, em setembro último, tratou precisamente do gigantismo fiscal e sobretudo do *diálogo* entre Fisco e Contribuinte, especialmente tendo em vista a simplificação tributária, relatando providências com êxitos, em vários países. Neste sentido publicamos nas edições de *O Estado de São Paulo*, de 12 e 26 de outubro último, comentários e partes dos relatórios e das conclusões sob os títulos "Prevenção e harmonia fiscal" e "Instruções fiscais paritárias".

Entretanto, embora agora tenha o Governo Brasileiro lançado a campanha da desburocratização, no setor fiscal estamos ainda deparando com essa contínua escalada das transferências burocráticas.

A urgência da reformulação do imposto sobre produtos industrializados

Na monografia intitulada "IPI – imposto seletivo", que se encontra no prelo da Editora Saraiva em São Paulo, o Professor Paulo Roberto Cabral Nogueira examina a evolução histórica do chamado imposto de consumo no exterior e especialmente no Brasil e com base na legislação interna e estatísticas, demonstra a sua atual errônea extensão a milhares de produtos essenciais ao consumo e aos investimentos, pondo em destaque, circunstanciadamente, os excessos e distor-

ções. Também no plano constitucional demonstra que não existe, nem deve mais existir "imposto de consumo", mas apenas "imposto sobre consumos especiais". O autor conclui com propostas concretas de alterações, esclarecendo que não há necessidade de reforma ou emenda constitucional para essa correção, mas é apenas dever e função do legislador cumprir os novos preceitos constitucionais, por meio de legislação complementar.

Para abreviar esta palestra e não sacrificar como o Fisco todos estes queridos colegas que também são contribuintes-consumidores, e pacientemente nos ouvem, vou apenas depois de ter falado sobre a *produção, consumo* e *exportação*, assim resumir:

– O Imposto de consumo ou IPI, com a extensão que atingiu em nosso País, está errado. O que deve existir é apenas o imposto *sobre consumos especiais*.
– Esta reformulação do Imposto sobre Produtos Industrializados que o texto da Constituição e o Sistema Tributário Nacional determinam, ainda não foi obedecida.
– Se a tributação está a serviço do desenvolvimento econômico, é inconcebível a extensão da vigente Tabela de incidências sobre *produtos essenciais* destinados tanto ao consumo como aos investimentos.
– O gigantismo a que atingiu a atual Tabela do IPI transformou-o em um *imposto geral* sobre as despesas de consumo, como de investimento, ao invés de se limitar a *um imposto sobre consumos especiais* de produtos *selecionados* como *não essenciais*, tais como os de vícios e os suntuários.
– Além da agravação iníqua em relação à justiça social, a excessiva extensão *a milhares* de produtos com alíquotas de impotente arrecadação só está servindo para onerar e burocratizar, com inúmeras e inúteis obrigações fiscais acessórias, as atividades produtoras, porque elas estão sendo desviadas de suas finalidades autênticas e normais, havendo hipóteses em que os ônus burocráticos são superiores aos do próprio imposto.
– De outro lado, a maioria das alíquotas são deficitárias para a própria Fazenda, que na imposição, arrecadação e fiscalização gasta mais do que o produto da arrecadação.
– A seleção como *ato valorativo* é função primordial da competência do legislador, na escolha dos *produtos não essenciais* que devam ser tributados. Num segundo momento, e como instrumento auxiliar, cabe ainda ao legislador ordinário utilizar-se da faculdade de escalonamento das alíquotas dentro da Tabela, para acomodar a carga tributária em razão da mesma seletividade, baseada sempre na essencialidade de consumo dos respectivos produtos.
– Há necessidade urgente de uma reformulação do atual IPI para concentrá-lo sobre produtos selecionados em razão da essencialidade, na conformidade dos novos textos constitucionais, para corrigir a injustiça social e a nefasta burocratização das atividades produtoras, que vem prejudicando o desenvolvimento econômico.

– Enfim, racionalizar, simplificar e afinal qualificar e estruturar esse tributo *como imposto sobre consumos especiais* e instrumento, não só de captação de moeda, mas de regulação dos *consumos não essenciais*, isto é, somente sobre os de vícios e suntuários, com melhoria do próprio resultado da arrecadação.

Aspectos Fundamentais do IPI e os Vasilhames

Representação dirigida a S. Excia., Professor Antônio Delfim Netto, DD. Ministro da Fazenda

São Paulo, 15 de agosto de 1973

Senhor Ministro,

As entidades signatárias, representativas da indústria e do comércio de bebidas nos Estados de São Paulo, Guanabara e Rio Grande do Sul, pedem vênia para expor a V. Excia. o seguinte:

1. Em 10 de julho de 1972, as Suplicantes tiveram a oportunidade de se dirigir a V. Excelência expondo as apreensões da classe ante a publicação do Parecer Normativo CST n. 148/72.

Com efeito, esse ato, modificando entendimento até então consagrado e uma longa e usual praxe na indústria e no comércio de bebidas, estabeleceu em sua ementa:

> "Devolução de vasilhame ou recipiente. Integra o valor tributável do produto o valor correspondente ao preço do vasilhame, *ainda que não cobrado ao adquirente sob condição de devolução*."

Pelas sérias consequências que poderiam advir desse entendimento, requereram a V. Excelência fosse procedido um reexame do Parecer Normativo CST n. 148/72.

2. Para surpresa das signatárias, os argumentos expostos no ofício de 10 de julho de 1972 não foram acolhidos, de vez que o Parecer Normativo n. 180, de 29 de março de 1973, manteve o Parecer anteriormente impugnado.

3. Ao ratificar o entendimento de que o IPI incide sobre o valor dos vasilhames, mesmo quando *devolvidos,* os citados Pareceres Normativos criaram uma situação de intranquilidade e apreensão no setor de bebidas.

Com efeito.

Através de longa *tradição legal, jurisprudencial, e doutrinária,* o IPI já é pago sobre o *custo de utilização* dos recipientes em "retorno" para reutilização. Como objetos em uso em mãos do *consumidor final,* que é o próprio fabricante de bebida, esses vasilhames não são mais suscetíveis de tributação.

Este entendimento também está expressamente consagrado na legislação do ICM, não só por se reconhecer que, não ocorrendo, como não ocorre, circulação de transferência da propriedade ou posse, não haveria fato tributável, como seria uma oneração insuportável e injusta, uma tal imposição fiscal.

Em vista do elevado "valor" dos vasilhames de vidro, as consequências dos mencionados Pareceres Normativos são imprevisíveis, pondo os fabricantes de bebidas em risco de autuações manifestamente improcedentes.

Não temos dúvidas em afirmar, Sr. Ministro, que os procedimentos fiscais levarão muitas empresas à completa paralisação de suas atividades.

Tal fato contraria a própria política econômica do Governo Federal que tem por meta o fortalecimento das pequenas e médias empresas.

4. Ante o impacto causado pelos citados Pareceres Normativos e por entender que eles contrariam frontalmente a legislação do IPI, estas entidades, como legítimas representantes do setor de bebidas, formularam consulta ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira, Catedrático de Direito Tributário e Professor de Direito Tributário Comparado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

O parecer daquele renomado Jurisconsulto – que ora temos a satisfação de fazer chegar às mãos de V. Excelência – analisa em profundidade os citados Pareceres Normativos e sobre todos os prismas de fato e de direito, concluindo:

> "VII – Esses pareceres ferem a Constituição, a legislação complementar, a legislação ordinária e o próprio RIPI, pois eles querem exigir IPI sobre vasilhame que já pagou o imposto pelo consumidor final; que não é objeto de "industrialização" nem de "venda" ou de "valor acrescido" e pretendem *criar majoração do tributo por* meio *da modificação da sua base de cálculo,* que constitui *matéria reservada ao legislador*."

S. Excia., em seu incisivo e conclusivo estudo, aconselha a estes órgãos dirigirem-se a V. Excia., o que vimos fazer, demonstrando que os citados Pareceres Normativos criaram um estado de ameaça ou lesão a direito líquido e certo, tendo os contribuintes direito formal e material à impetração de mandados de segurança – preventivo ou repressivo – conforme a posição de cada contribuinte, o que naturalmente estes Órgãos desejam evitar no interesse da produção e desenvolvimento econômico, da própria Fazenda Pública e até para evitar-se o assoberbamento do Poder Judiciário.

Diante dessa categórica conclusão, as entidades signatárias estão na firme convicção de que V. Excelência, com o seu extraordinário espírito público e sempre atento à realidade da produção nacional, irá determinar novos estudos para que, afinal, nas vendas de bebidas seja excluído o valor dos vasilhames, quando ocorrer correspondente devolução para reutilização.

Cordialmente,

Sindicato da Indústria da Cerveja e Bebidas em Geral no Estado de São Paulo – (a) Amilcare Forghieri, Presidente.

Sindicato da Indústria do Vinho do Rio Grande do Sul – (a) Luiz Mandelli, Presidente.

Sindicato da Indústria de Bebidas em Geral do Estado da Guanabara – (a) Joubert Fontes, Presidente.

Sindicato do Comércio Atacadista de Álcool e Bebidas em Geral no Estado de São Paulo – (a) Aristides Pereira, Presidente.

União dos Vinhateiros de São Roque – (a) João Cóllo, Presidente.

Sindicato da Indústria do Vinho de Jundiaí – (a) Dr. Hamylton Cláudio Torres da Costa, Presidente.

Sindicato da Indústria do Vinho de São Roque – (a) Marco Antônio Collo, Presidente.

Ao
Excelentíssimo Senhor
Prof. Antônio Delfim Netto
Md. Ministro da Fazenda
Brasília – DF

Estudo e Parecer do Prof. Ruy Barbosa Nogueira

Imposto sobre Produtos Industrializados

1. *Sistema* Tributário Constitucional: partilha dos impostos, bitributação e conflitos de competência. "Overlap" ou "overload" tributário. *Ne Bis In Idem*.
2. O princípio da *não cumulatividade* no IPI e ICM. Valor acrescido e "bola de neve".
3. Consumidor final ou usuário. Consumição do fato tributável (*Tatbestands-Konsumtion*).
4. "Ratio essendi" e estrutura do IPI.
5. Bens duráveis. Bens fungíveis. Substituição e não "troca".
6. Vasilhame "one way"; "em retorno" com cobrança do preço de reposição e "em retorno" sem cobrança do recipiente.
7. Quadro legal e jurisprudencial.
8. Distinção entre "mercadoria" e "coisa". Coisa em uso.
9. A utilização de vasilhame do "ativo fixo" e o IPI já cobrado sobre o "custo" dessa utilização.
10. Situação nos EUA.
11. Pareceres normativos ilegais.
12. Mandado de segurança preventivo ou repressivo.

Consulta

O Sindicato da Indústria da Cerveja e Bebidas em Geral no Estado de São Paulo, a fim de poder melhor orientar a seus associados e instruir representação às autoridades competentes, vem expor a V. Exa. o que se segue, solicitar seu estudo e parecer com resposta aos quesitos que afinal formula:

Exposição

I – As bebidas em geral são fabricadas e saem dos estabelecimentos fabris em embalagens, sendo a base de cálculo do IPI o "preço" de venda ou "valor da operação" de que decorrer a saída.

Em relação ao vasilhame ou recipiente, três são os sistemas legais utilizados e amplamente conhecidos:

1º – "One way" (sem retorno): venda e consumo tanto do produto como do vasilhame.

O fabricante da bebida adquire o vasilhame (lata, vidro, plástico etc.) do fabricante de embalagem, já com a finalidade de empregá-la definitivamente e uma *única vez* ("one way", "waste system"), vendendo-a juntamente com a bebida, por preço que inclui integralmente o próprio valor da embalagem.

Neste caso ocorrem duas situações diferentes:

a) Para as águas, refrigerantes e cervejas das posições 22.01, 22.02 e 22.03, basta que o fabricante dessas bebidas não se credite do IPI que lhe veio debitado na nota de compra da embalagem e *não cobre* o "preço de reposição", para que essa embalagem não sofra tributação. De fato, mesmo dando a consumo a própria embalagem, não é cobrado o IPI. Nesse sentido ficou decidido, como incentivo ao sistema "one way", que o valor da embalagem, rótulos e rolhas, como elementos integrantes da embalagem "podem ter seu valor excluído da base de cálculo do imposto" (Parecer Normativo CST n. 166, de 09/05/72);
b) Para as demais bebidas que comportam o sistema "one way" (sem retorno) e o empregam, o fabricante de bebida credita-se do IPI que lhe vem debitado na compra da embalagem e ao vender o produto com a embalagem definitiva vai pagar, em relação à embalagem revendida, somente o eventual e efetivo "valor acrescido" (RIPI, art. 32, I).

2º – Vasilhame em retorno com cobrança do preço de reposição.

O RIPI veio ainda permitir para águas, refrigerantes e cervejas das posições 22.01, 22.02 e 22.03, *além do sistema descrito anteriormente* ("one way"), o sistema de "vasilhame em retorno", para repetida utilização, com o direito de *incluir e cobrar o* "valor de reposição" do vasilhame em retorno, sem ser devido o referido imposto, mesmo com a cobrança do "valor de reposição", reconhecendo que o IPI não pode incidir sobre o próprio valor dos vasilhames em uso, uma vez que nenhuma entrada desses vasilhames na fábrica de bebidas dá crédito de IPI, nestes termos:

> Art. 224 – Para o efeito de cálculo do imposto sobre os produtos referidos nas posições 22.01, 22.02 e 22.03, da Tabela, não serão computados os valores dos recipientes e embalagens *cobrados* dos adquirentes, quando atendidas as seguintes condições:
> I – Que sejam debitados na nota fiscal, parcela destacada, no máximo pelo seu valor de reposição, acrescido de 5% (cinco por cento) para cobertura das despesas de cobrança e outras;
> II – Que o valor de reposição não exceda o preço pelo qual os recipientes e embalagens são normalmente adquiridos dos respectivos fabricantes, ao tempo em que são debitados aos adquirentes das bebidas.
> III – Que não seja utilizado o crédito do imposto referente aos recipientes e embalagens debitados aos adquirentes das bebidas.

3º – Vasilhame em retorno, sem venda nem "consumo" do vasilhame.

Finalmente há o caso tradicional de *não incidência* do IPI sobre o valor do vasilhame, *por não* ser vendido nem consumido (destruído). Este sistema antigo é empregado para certas *bebidas populares* como é exemplo o caso da "aguardente", bebida de baixo preço e que por isso não comporta o alto custo do sistema "one way". Na maioria dos casos, o valor do recipiente é superior ao preço do conteúdo.

Neste caso, o fabricante de bebida compra da vidraria o litro ou garrafa mais resistente, *para seu uso,* coloca-o em seu ativo fixo, e não se credita do IPI que lhe vem debitado na nota fiscal de compra, exatamente porque os compra para sua *utilização e não para revenda*.

Após o engarrafamento vende somente o conteúdo, *não cobra o* valor da garrafa, precisamente porque esta é de seu *uso* e a venda da bebida é feita sob a *condição de retorno do vasilhame*.

Convém esclarecer que no *preço de venda* da bebida está também incluído, obviamente, o *custo industrial* dentro do qual estão as despesas que tem com a *rotulagem legal,* com a quebra dos vidros, com a mão de obra ou operação de engarrafamento e *rolhas* ou *tampas* e, portanto, paga o IPI "ad valorem", inclusive sobre o rótulo, rolha ou tampa, pois estes, como a bebida, são entregues "a consumo", mas não a garrafa que como bem durável *retorna*.

Sempre foi este o sistema legal seguido pelos fabricantes de bebidas de baixo preço e que adotam este sistema, em todo o Brasil. Aliás, neste sentido foram orientados pelo próprio Fisco Federal, como se vê do Parecer n. 204/A (Processo JCIC n. 611/65 – SC-154.187/65).

Acontece, porém, que estes últimos fabricantes foram surpreendidos pelo Parecer Normativo CST n. 148/72 (DOU de 2-6-72), confirmado pelo Parecer Normativo n. 180/73, ambos da Coordenação do Sistema de Tributação, os quais não só estão em antagonismo com o fundamentado Parecer JCIC n. 204/A que deu essa orientação que todos os contribuintes dessa classe vêm seguindo, mas pretendem, por argumentações as mais estranhas, sustentar que o emprego do vasilhame próprio, por parte do fabricante de bebidas, "equivale" a uma *venda* e no mesmo ato a uma *compra* do vasilhame que lhe é devolvido, para efeito de mandar tributar o "valor" do vasilhame em retorno, em cada entrega. O Parecer Normativo chega mesmo a "legislar" que

> "o valor tributável pelo IPI incluirá o valor do recipiente *não cobrado*" (item 3 do P.N. 148/72).

Em face de todo o exposto, formulamos os seguintes quesitos:

1 – É correto o entendimento exposto no Parecer Normativo CST n. 148/72 e reafirmado no Parecer n. 180/73.

2 – Os vasilhames e embalagens que devem retornar para a reutilização e por isso, *não vendidos nem debitados* ao comprador da bebida podem ter o seu "valor" computado na fixação do valor tributável?

3 – A exceção citada nos Pareceres Normativos, para os produtos das posições 22.01, 22.02 e 22.03, não se refere apenas aos vasilhames *cobrados* dos adquirentes? (art. 224 do RIPI).

4 – Quais as medidas que este Sindicato deverá tomar no sentido de ser corrigida essa situação?

5 – Tendo o *Parecer Normativo* n.180/73, inusitadamente, declarado "a possibilidade de procedimentos fiscais junto a essas empresas", quais as medidas cabíveis por parte das empresas ameaçadas?

Parecer

I – Em nosso país, a tributação está amplamente estruturada na Constituição Federal por meio da disciplina jurídica de um "Sistema Tributário" que, concedendo poder de tributar aos vários níveis de governo, também assegura garantias constitucionais aos contribuintes.

Assim, ao outorgar *competência privativa* para instituir um determinado imposto a cada nível de governo, a Constituição o faz dentro do *quadro* da discriminação de rendas ou da partilha dos impostos, a qual tem a finalidade precípua de impedir a bitributação no sentido jurídico, ou seja, os conflitos de competência (arts. 21, 23 e 24 combinados com o § 1º do art. 18).

Ainda, em harmonia com os preceitos da ordem econômica constitucional, tendo *individualizado* cada imposto, essa partilha também visa impedir as sobreposições de impostos sobre os mesmos fatos econômicos – estes juridicizados como o mesmo fato gerador e/ou base de cálculo: Constituição, § 5º do art. 18 e § 1º do art. 21 – para não ocorrer a superfetação ("overlap" ou "overload") tributária[1].

Finalmente, em obediência à própria natureza das coisas e como uma garantia ao contribuinte, para que este não seja obrigado a pagar mais de uma vez o mesmo imposto nem impostos e taxa sobre a mesma "situação" tipificada nas leis, a Constituição estabelece as balizas já citadas dos artigos 18, § 5º e 21, § 1º e mais a do art. 18, § 2º: "Ne Bis In Idem"[2].

II – Estes dois últimos aspectos que visam impedir a tributação repetitiva ou da *não cumulatividade* vieram a ser, dentro da mais rigorosa técnica legislativa, reforçados no IPI (Constituição, art. 21, § 3º) e ICM (Const. art. 23, II), com a adoção do sistema da tributação inicial, mais somente a do *valor acrescido,* precisamente para evitar a tributação antieconômica, em cascata ou a chamada "bola ou avalanche de neve tributária" (*tax snowball – Steuerlawine*)[3].

---

[1] Art. 18
§ 5º – A União *poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos* aos dos previstos nesta Constituição, instituir outros impostos, além dos mencionados nos arts. 21 e 22...
Art. 21
§ 1º – A União poderá instituir outros impostos, além dos mencionados nos itens anteriores, *desde que não tenham fato gerador ou base de cálculo idênticos* aos dos previstos nos arts. 23 e 24.

[2] § 2º – Para cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos.

[3] Art. 21
§ 3' – O imposto sobre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos, e *não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.*

III – Só esta disciplina constitucional basta para mostrar que a garrafa fabricada e vendida pela vidraria ao fabricante de bebida, com o IPI calculado sobre o preço de aquisição, e neste caso o fabricante de bebida como *consumidor final* que é aquele que suporta o imposto (pois não se credita deste imposto, colocando a garrafa no seu *ativo fixo,* para consumir o seu uso como simples *coisa,* sem jamais revendê-la), não pode ser tributado em relação à garrafa, pois em relação a esta não há mais *"valor acrescido".* O consumidor final ou usuário da garrafa é o próprio fabricante da bebida que a mantém na sua posse e propriedade e apenas exerce o "jus utendi", que nada mais é do que a *"Consumição do próprio fato imponível"*[4].

IV – No momento em que o fabricante de bebida adquire o vasilhame para seu uso e, portanto, como *consumidor final,* fica esgotada, pela absoluta exaustão da *capacidade contributiva* do próprio bem em mãos do *consumidor final e* a partir desse momento *extinta a tributabilidade* do *imposto sobre o consumo.*

Calha como luva o magistério de Albert Hensel, em uma das mais notáveis obras da literatura jurídico-tributária mundial, que é o volume 28 da *Enzyklopaedie der Rechts – und Staatswissenschaft*, Steuerrecht, Berlin, 1933, pág. 136, que assim traduzimos:

> "Pergunta-se neste ponto, até onde vai o poder da autoridade fiscal em relação ao imposto já cobrado uma vez. Em relação a um mesmo fato e dentro de um mesmo imposto não pode subsistir nenhuma dúvida.
> É impossível submeter uma transferência de propriedade tributada já uma vez de acordo com a legislação, ao imposto sobre a aquisição patrimonial de novo, ao mesmo imposto e na mesma base; neste ponto tem que valer de

---

Art. 23
II – operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores industriais e comerciantes, *impostos que não são cumulativos e* dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

4 Eis a distinção entre "coisa" e "mercadoria".
"... as coisas móveis, consideradas como objeto da circulação comercial, tomam o nome específico de *mercadorias*.
A mercadoria está, portanto, para a coisa como a espécie para o gênero. Todas as mercadorias são necessariamente coisas, nem todas as coisas, porém, são mercadorias. Não há, como se vê, diferença de substância entre coisa e mercadoria; a diferença é de destinação.
Tudo que pode ser objeto de comércio, vendido ou locado, é mercadoria. Mercadoria é a coisa comercial por excelência, na frase de Vidari. Nesse sentido, fala-se de *mercar,* isto é, comprar e vender, especular, e de *mercancia*, significando *mercadoria*".
....
"As coisas, quando objeto da atividade mercantil, por outra, quando objeto de troca, de circulação econômica, tomam o nome específico *de mercadorias. Commercium quasi commutatio mercium*.
A coisa, enquanto se acha na disponibilidade de industrial, *que a produz,* chama-se *produto, manufato* ou *artefato*; passa a ser mercadoria logo que é objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que a *adquire para revender* a outro comerciante ou ao consumidor. Deixa de ser *mercadoria* logo que sai da circulação comercial e se acha *no poder ou propriedade do consumidor*". (J. X. Carvalho de Mendonça, *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*. 3. ed. Freitas Bastos, Rio, 1938, vol. V, 1. parte, p. 28 e p. 10).

> modo absoluto e geral o princípio da *Consumição do fato imponível,* isto é, do "ne bis in idem", mesmo que isto não esteja expressamente escrito em nenhuma parte.
> Este princípio proíbe tomar o mesmo fato, dentro de um mesmo imposto, *debaixo de diversificados pontos de vista,* e de submetê-lo dessa maneira a uma tributação repetitiva (reiterada, várias vezes: *mehrfachen*)[5].

V – Observe-se que a hipótese consultada é do fabricante de bebida que *não vende, não colora* o vasilhame porque este não é objeto de venda. A garrafa neste caso está e continua em seu patrimônio, continua sendo de propriedade do fabricante da bebida, como o seu caminhão-tanque ou a sua caixa ou engradado de garrafas, todos utilizados na embalagem e transporte do produto, pois que somente a bebida é a "mercadoria" ou o "objeto da venda". A garrafa é apenas "coisa" sob o poder ou propriedade do fabricante da bebida no "status" de consumidor.

VI – Quem quer que conheça a "*ratio essendi*" e a *estrutura jurídica* do nosso IPI, percebe logo que os Pareceres Normativos n. 148/72 e 180/73 pretenderam "legislar materialmente" criando novo fato gerador e nova, base de cálculo (o que lhes é expressamente vedado pelos arts. 19, I, e 153, § 29 da Constituição, e pelo art. 97 do CTN) e com o agravo de serem fato gerador e base de cálculo criados *repetitivamente.*

Observe-se bem que esses dois pareceres que representam uma *novidade* no caso não trazem apenas "*novos critérios jurídicos* adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento" de que trata o art. 146 do CTN, os quais, somente poderiam ser efetivados quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. Não se trata, sequer, no caso, da introdução de novos critérios jurídicos.

VII – Esses pareceres ferem a Constituição, a legislação complementar, a legislação ordinária e o próprio RIPI, pois eles querem exigir IPI sobre o vasilhame que já pagou o imposto pelo consumidor final; que não é objeto de "industrialização" nem de "venda" ou de "valor acrescido" e pretendem *criar majoração do tributo* por meio *da modificação da sua base de cálculo,* que constitui *matéria reservada ao legislador,* como especificamente estatui o CTN:

> "Art. 97 – Somente a lei pode estabelecer:
> II – a majoração de tributos...

---

[5] Texto do original:
"Fraglich ist indessen, wie weit die Bindung der Behoerde hinsichflich des einmal erfassten Steuerf alies reicht. Bei *gleichem Tatbestand* und *gleicher Steuerart* können Zweifel nicht entstehen. Es ist unmöglich, einem einmal ordnungsgemaess zur Grunderwerbsteuer herangezogenen Eingentumswechsel noch einmal der *gleichem* Steuer in gleicher Hoehe zu unterwerfen; hier muss ganz allgemein der Grundsatz der Tatbestands-Konsumtion des "ne bis in idem" gelten, mag dieser ausdrücklich auch nirgends ausgesprochen sein. Dieser Grundsatz wird es aber auch verbieten, innerhalb der gleichen Steuerart ein und denselben Sachverhalt unter *verschiedenartigen Gesichtspunkten* zu würdigen und so zu einer mehrfachen Erfassung zu gelagen".

> § 1º – Equipara-se à majoração do tributo *a modificação da sua base de cálculo,* que importe torná-lo mais oneroso".

se não, vejamos:

"Ratio Essendi" do IPI

VIII – Os chamados impostos indiretos sobre consumo, gastos ou despesas dos indivíduos surgiram no final da Idade Média, com o objetivo não só de fornecer ao Tesouro maior arrecadação para atender às necessidades financeiras do Estado, mas para alcançar também as classes privilegiadas (clero e nobreza) que não eram atingidas pela tributação direta[6].

A ideia de se tomar como índice de tributação os gastos ou consumos dos particulares foi a de que o maior ou menor gasto, despesa ou consumo é, até certo ponto, um índice de renda ou riqueza, pois que o indivíduo gasta ou consome em proporção às suas posses. O defeito dessa presunção está em não atingir a renda não gasta ou economizada[7].

Entretanto essa tributação, que era inicialmente sobre certos artigos de consumo, foi-se ampliando para atingir a quase totalidade dos artigos de consumo e surgiram as grandes acusações de que esse imposto é regressivo e vinha assim onerar mais as classes pobres, pois quanto mais se desce na escala social, a proporção entre os ganhos e os gastos de consumo é maior. Uma família operária gasta talvez quase todo o seu ganho em bens de consumo (alimentação, vestuário etc.), enquanto os gastos dos mais abastados, *em consumos,* é de muito menor proporção *em relação ao seu ganho ou riqueza*. Daí a evolução para a criação e cobrança dos impostos progressivos sobre a renda e a propriedade e a correção do imposto de consumo no sentido de evitar a tributação dos artigos de primeira necessidade e a introdução do princípio da *essencialidade,* que reduz ao mínimo a tributação dos artigos de maior consumo popular ou das classes pobres[8].

IX – O nosso hoje chamado "Imposto sobre Produtos *Industrializados*" denominava-se "Imposto de Consumo". A mudança de nome feita pelo art. lº do De-

---

[6] cfr. "Excise taxes were introduced at the close of Middle Ages, primarily in order to provide a reliable and steady flow of revenue to meet the mounting indebtedness of the states. But they soon acquired a political significance in that they afforded to the royal power and rising commercial class a convenient means of shifting a part of the tax burden to the privileged clergy and nobility who could not be reached by direct taxation (verbete "Excise" na *Encyclopaedia of the Social Sciences*, dirigida por Seligman, The Macmillan Company, New York, 1948, vol. V, p. 669, Karl Brauer).

[7] cfr. "Les impôts sur les consommation frappent indirectment le revenu des contribuables en taxant leurs dépenses, qu'on suppose proportionelles au revenu lui même.
Cette présomption est, dans certaines limites, raisonnable, parce qu'il existe, incontestablement une relation entre la richesse et la consommation, entre le revenue et les dépenses. Elle est cependant très imparfaite puisqu'elle ne calcule pas la part important du revenue individuel qui est épargnée." (Luigi Cossa, *Premières Éléments de la Science des Finances*, Ed. V. Giard & E. Briere, Paris, 1899, p. 156).

[8] Confronte-se o verbete "Excise", op. cit., p. 671.

creto-lei n. 34, de 18 de novembro de 1966[9], teve por objetivo dar um *nome mais específico,* isto é, indicar que esse imposto não é o único imposto sobre o consumo de mercadorias entre nós – pois de modo geral impostos sobre o consumo de mercadorias também o são o Imposto de Importação, o ICM, o Imposto Único sobre combustíveis, eletricidade e minerais – e ainda deixar claro que esse imposto não incide sobre "produtos *in natura,* mas somente sobre os "produtos *industrializados",* somente sobre aqueles que sejam resultado de um processo de fabricação ou de *adaptação ao consumo.*

X – Para que um artigo possa ser alcançado pelo *"Imposto sobre Produtos Industrializados" é* preciso, como "prius", que ele seja não só o resultado de uma *industrialização,* mas *entregue a consumo* (situações fáticas nucleares do fato gerador hipotetizado ou tipificado legislativamente).

XI – No caso apenas do uso da garrafa por parte do seu proprietário e usuário que acondiciona o produto fabricado e vendido, poderá ser o "valor da garrafa", do "próprio bem durável"[10] (não objeto de venda), *estimado* e incluído "*fictamente*" no preço ou base de cálculo, cada vez que acondicione provisoriamente o produto tributado?

O que o fabricante da bebida está fornecendo em relação à embalagem é o rótulo, a tampa, a mão de obra do engarrafamento e o simples *uso* da garrafa. Tudo isso já integrou o "cálculo do custo de produção" e o fabricante de bebida, ao vender o conteúdo embalado, por um "preço", paga IPI "ad valorem" sobre o total desse "preço", incluindo neste o custo industrial, inclusive decorrente da *utilização* que faz das garrafas de sua propriedade.

O próprio RIPI, no art. 188, reconhece e declara que "para *cálculo da produção* e correspondente pagamento do imposto dos estabelecimentos industriais", se incluem as despesas de:

> "... *acondicionamento* dos produtos, o valor das despesas gerais feitas, o da mão-de-obra empregada e o dos demais componentes do custo de produção ... assim como as variações de estoques de ... embalagens".

Ora, no sistema do emprego da garrafa em retorno, sem ser vendida, o único fornecimento em relação à garrafa é a sua *utilização* provisória e cujo custo de utilização já paga o IPI "ad valorem"[11].

---

[9] Art. IV – O Imposto de Consumo, de que trata a Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a denominar-se Imposto sobre Produtos Industrializados.

[10] *Bens Duráveis.* Mercadorias (acrescentamos ou coisas) que proporcionam um fluxo de serviços no decurso do tempo. Incluem bens de consumo duráveis, bens de produção ou bens de capital *Everyman's Dictionary of Economics.* Seldon e Pennance, trad. de Vicenzi, *Dicionário de Economia,* Edições Bloch, Rio, 1968, vol. 1, p. 76.

[11] Neste mesmo sentido e para o ICM, que também é de *valor acrescido,* a própria legislação complementar reconhece que do vasilhame (bem durável), nesse caso *está excluído* o crédito tributário (CTN, art. 175, I), dispondo expressamente a Lei Complementar n. 4, de 2-12-69, confirmando o mesmo disposto no art. 1º, § 4º, I e II do Decreto-lei n. 406, de 31-12-68, que alterou o CTN: Art. 1º – Ficam isentas do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias:

Tributar-se o "valor-capital do bem" ao lado da tributação já ocorrida sobre o "valor ou custo da utilização" é ato mais gravoso do que o próprio "bis in idem", porque é tributar elemento não *incidente,* "contra legem", isto é simplesmente *Confisco*[12].

Observe-se que a garrafa (que muitas vezes tem valor superior ao do preço do "produto") não é entregue a consumo, mas ao contrário, está previamente submetida à condição de seu retorno em cada entrega do produto.

Convém salientar que o "retorno" tanto pode ser da mesma garrafa (identidade física) ou de uma equivalente (identidade física por fungibilidade), pois estatui o Código Civil:

> "Art. 50 – *São fungíveis os móveis que podem...* Substituir-se *por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade".*

A garrafa ou litro é protótipo de *bem fungível,* até escolhido como exemplo didático. Ensina Mestre Clóvis Bevilácqua, ao comentar esse art. 50 com exemplos das medidas e coisas medidas:

> "A fungibilidade é uma idéia de relação, é o resultado da comparação entre duas coisas, que se *consideram equivalentes,* como o dinheiro (sem mil réis – cem mil réis) ... os líquidos (um litro de vinho – um litro de vinho de marca igual) ..." (*Código Civil Comentado,* 6. ed., Livraria Francisco Alves, 1940, vol. I, p. 280).

Se alguém entrega uma garrafa de Coca-Cola cheia e recebe no ato ou posteriormente a garrafa vazia, não faz nenhuma "troca" de garrafa no sentido jurídico, mas apenas uma *substituição.* Isto é o óbvio. Como ensina Clóvis:

> "Permuta, permutação, escambo ou troca, é o contrato em que as partes se obrigam a dar uma coisa por outra (coisa), não sendo esta outra dinheiro, porque, então, seria venda" (*Direitos das Obrigações*, 5. ed., p. 293).

I – as saídas de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicionam e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular;

II – as saídas do vasilhame, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, em retorno ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular ou a depósito em seu nome".

[12] Sobre o conceito de *Confisco* veja-se o verbete *Confiscation* na *Encyclopaedia of the Social Sciences* já citada.

Dentro da relação jurídica tributária, tanto é confisco a tributação que absorva a totalidade do bem tributado, como qualquer parcela que exceda a medida fixada legalmente, pois o excedente ao legal será uma confiscação, ou seja, cobrança sem legitimação, proibida até pelo art. 316 § 1. do Código Penal quando exigida com dolo.

Tratando da Contribuição de Melhoria, por exemplo, o Ministro e Prof. Aliomar Baleeiro diz, a nosso ver com muita procedência, que "o fato gerador é a valorização ou benefício oriundo da obra. Não se pode admitir que isso autorizasse confisco do imóvel, pois a tanto equivale a contribuição maior do que o *valor acrescido*" (item X – Limites na C.F. de 1967, constante do comentário ao art. 81 do CTN, Direito Tributário Brasileiro, 3. ed, p. 327).

Em síntese, podemos fixar, que perante o Direito Tributário a transferência para o Tesouro Público, do total ou de parte do patrimônio do indivíduo, sem base legal, constitui a figura constitucionalmente proibida, a que se dá o *nomen juris* de *Confisco.*

Por falta dessas noções elementares, tanto o Parecer Normativo n. 148, como o de n. 180 (este pedido pelo Sindicato em *reconsideração),* note-se bem, foram redigidos pela *mesma funcionária* e em ambos estão todos os mesmos erros de fato, por não saber que o "retorno" é apenas uma "*substituição*". E, pior ainda, desconhecendo a definição legal de fungibilidade, faz elucubrações ou conceituações próprias do que ela entende por "venda", "nova venda", "pagamento" e "compensação" que nada têm a ver com esses institutos jurídicos. Persistiu em todos os enganos para manter, "a outrance", a ilegalidade que a autoridade subscreveu com seu "De acordo", mandando publicar e executar.

XII – Não só é evidente que não pode, já pela "ratio essendi", ser tributado o valor-capital da garrafa pelo "imposto de consumo", muito menos pelo imposto específico sobre *produto industrializado,* e menos ainda, pelo imposto sobre o "valor acrescido", posto que o "valor bem-capital" não foi acrescido. O que já *foi acrescido e* tributado, foi o valor de uso, ínsito no custo de produção e que entrou na composição do "preço" do produto e pagou o IPI "ad valorem".

Além de toda essa evidência que decorre da *natureza das coisas,* vejamos que o sistema jurídico tributário não só não autoriza tal cobrança ou incidência, mas exclui expressamente tanto o IPI sobre a garrafa em retorno, como proíbe até o crédito do vasilhame entrado no estabelecimento, para uso.

Quadro Legal

XIII – A ordem jurídica disciplina por meio de normas gradativas ou, como ressalta o notável constitucionalista pátrio Prof. Pinto Ferreira, apoiado em Merkl e Kelsen, através da "estrutura escalonada do direito" (Stufenbau der Rechtsordnung) partindo da Constituição, que é a mais alta graduação no ordenamento jurídico nacional[13].

Em relação ao caso consultado, a Constituição Federal vigente começa pela outorga de competência e discriminação das rendas tributárias, estatuindo:

> Art. 21 – Compete à União instituir imposto sobre:
> V – *Produtos industrializados...*
> § 3º – O imposto sobre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos, e *não cumulativo,* abatendo-se, em cada *operação,* o montante cobrado *nas anteriores.*

XIV – Como se vê, ao mesmo tempo que a Constituição outorga competência, ela já descreve o conteúdo e alcance dessa mesma competência, isto é, sobre que objeto e limites ela pode ser exercida.

Nesse texto constitucional está expresso que esse imposto somente pode incidir sobre produto *industrializado* e que *não pode ser cumulativo,* isto é, somente pode ser cobrado sobre o valor inicial e mais o valor acrescido do produto na operação de saída do estabelecimento a consumo.

---

[13] *Princípios Gerais do Direito Constitucional Moderno*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1971, vol. I, p. 73-74.

XV – O sistema jurídico tributário prossegue com a mais completa legislação complementar da Constituição que temos, que é o CTN, e este esclarece qual o fato imponível, qual o conceito de industrialização, que a destinação do produto seja para *consumo,* qual pode ser a base de cálculo e finalmente o direito à dedução ou sistema do "valor acrescido".

> Art. 46 – O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:
> II – a sua saída dos estabelecimentos...
> Parágrafo único – Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido *submetido* a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou *a finalidade,* ou o *aperfeiçoe para o consumo.*
> Art. 47 – A base de cálculo do imposto é:
> II – no caso do inciso II do artigo anterior:
> a) o *valor da operação* de que decorrer a saída da *mercadoria;*
> Art. 49 – O imposto é *não-cumulativo,* dispondo a lei de forma que o montante devido *resulte da diferença a maior,* em determinado período, entre o imposto referente aos *produtos* saídos do estabelecimento e o *pago* relativamente *aos produtos* nele *entrados.*

XVI – Por sua vez, a legislação ordinária, consubstanciada na Lei n. 4.502, de 30-11-1964 e Decreto-lei n. 34, de 18-11-1966 e alterações e que está submetida aos ditames da Constituição e da Lei Complementar, deixam claro:

> Art. 14 – Salvo disposição especial, constitui valor tributável:
> II – Quanto aos (produtos) de produção nacional, o *preço* da operação de que *decorrer a saída* do estabelecimento produtor, incluídas todas as despesas acessórias *debitadas ao destinatário ou comprador.* ..
> Art. 25 – ....
> § 1º – O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados *se destinem* à comercialização, industrialização ou *acondicionamento e DESDE QUE os mesmos produtos* ou os que resultarem do processo industrial *sejam tributados na saída do estabelecimento.* (Redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei n. 1.136, de 7-12-1970).

XVII – Como ensina o maior tributarista de França, o grande Maître Louis Trotabas, "não se pode estudar utilmente o menor problema que decorre da aplicação de uma lei de imposto se não se conhece a Ciência do Direito Tributário, pelo menos nos seus dados essenciais. Existem *impostos,* e cada um desses impostos aplica, dentro de condições muito diversificadas, a ciência do *imposto*". "A tributabilidade, seja qual for a sua tecnicidade, é matéria jurídica"[14].

Realmente a construção jurídica do IPI decorre de todos os aspectos científicos desse imposto e como vemos o quadro legislativo aí está com toda sua disciplina conduzindo essa tributação para que ela preencha a sua finalidade de *atingir o*

[14] *Précis de Science et Technique Fiscales*, 10. ed., Librairie Dalloz, Paris, 1960, p. 1.

consumo. Em um de nossos livros, examinando este aspecto essencial do hoje IPI, concluímos:

> "O Direito Tributário, como ciência jurídica, utiliza-se das mercadorias como *veículo da tributação,* encarando-as no seu aspecto de *relação com as pessoas,* em última análise, na sua maior ou menor adaptabilidade ou destinação ao *consumo,* que é o *ato humano* por ele visado"[15].

XVIII – Ora, de todo o quadro da legislação tributária *material vigente,* isto é, da única competente para criar direitos e obrigações (Constituição art. 19, I e art. 153, § 29), vê-se que, quando a garrafa foi comprada da vidraria pelo fabricante da bebida como *consumido final,* aí ficou terminada ou extinta a tributabilidade ou incidibilidade do IPI sobre a garrafa como "bem-capital": não só *para os efeitos do crédito do IPI,* como para *nova incidência.* A garrafa passou a ser apenas *coisa em uso,* como todas as demais em mãos ou uso dos consumidores em geral.

Em cada operação de entrega da bebida, o único *ato humano* que ocorre em cada entrega, em relação ao recipiente em retorno, é o do *uso (utilização)* da garrafa e este é tributado e pagou o IPI como "despesa". Nada mais.

XIX – Portanto, continua certo e válido em face da Constituição, do CTN e de toda a legislação o exposto no Parecer JCIC, pelo seu conteúdo de verdade jurídica ou retrato da legalidade tributária vigente, assim redigido:

> "Vasilhames (embalagens) não vendidos ou não debitados ao comprador da bebida, seu valor não deve ser computado para fixação do valor tributável".
>
> ....
>
> "O ilustre agente fiscal quer caracterizar, de forma absurda, diga-se de passagem, é que a firma que entrega bebidas e recebe os vasilhames em devolução, ao praticar tal operação *vende o vasilhame* e no mesmo ato *compra o vasilhame* que lhe é devolvido.
>
> Isto evidentemente, não tem qualquer sentido.
>
> Se o entendimento fiscal prevalecesse, sobre cada entrega de bebidas a recorrente ao receber os vasilhames em devolução deveria também receber nota de venda, se se tratasse de comerciante. Seria um processo impraticável, visto que a entrega a bares, restaurantes etc., são na maioria das vezes, de 6 e até 3 unidades de determinado produto. Diz a resposta que "quando a lei diz que não serão computados os valores dos recipientes e embalagens dos produtos das posições 22.01, 22.02 e 22.03, obviamente *apenas exclui estes de tal incidência* e, consequentemente, manteve a regra geral para os demais produtos compreendidos nesta alínea.
>
> Ora, aqui reside a maior confusão da resposta dada. A lei é clara ao dizer que não serão computados os valores dos recipientes e embalagens *cobrados* aos adquirentes. É realmente uma exceção àqueles produtos que, *mesmo cobrando o valor dos recipientes,* não sofrem a incidência do tributo. Com efeito, a norma

---

[15] *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1965, p. 81.

> abrange as firmas produtoras de cervejas e refrigerantes. Estas entregam o produto sem calcular o imposto sobre os vasilhames e embalagens, recebendo estes em devolução na ocasião da entrega. Quando o adquirente não devolve no ato o vasilhame, permitiu a lei às bebidas daquelas posições, fosse debitado o valor dos vasilhames e embalagens em nota apartada *sem incidência do imposto*.
>
> Portanto, o espírito do legislador é claro e a exceção não pode ser confundida com a regra. A exceção – repetimos – visa apenas a *não incidência* do imposto quando o vasilhame e embalagens *são cobrados,* isto é, quando o adquirente não possui vasilhame em devolução".

Por todo o exposto, assim respondemos aos quesitos formulados:

1) Não é correto o entendimento dos citados Pareceres Normativos. Ao reverso, o entendimento por eles esposado está ao arrepio de todo o quadro da vigente legalidade.
2) Não.
3) Sim.
4) A nosso ver deve este Sindicato, como órgão representativo da classe, dirigir-se ao Sr. Ministro da Fazenda e solicitar de S. Exa. a expedição de ato que reforme os citados Pareceres Normativos, no sentido de deixar esclarecido que para o sistema de vasilhame em retorno, sem cobrança do valor do recipiente e cuja utilização já paga o IPI "ad valorem", ínsito no custo de produção da bebida vendida, não há mais incidência.

A cobrança no caso não só é ilegítima dentro de nosso sistema jurídico, mas é de se ressaltar que, se há razões para *incentivo* ao regime do "one way" em relação *a* certos produtos que o comportam, o sistema de "retorno" para os produtos populares é não só uma *necessidade,* como economia para o país, barateamento do custo de produção dos artigos de consumo popular e suaviza a poluição física.

É interessante ressaltar que "O Estado de S. Paulo" de hoje (23-6-1973) publica à p. 14 a seguinte notícia:

> "Nos EUA, a volta às garrafas"
>
> "Há atualmente nos Estados Unidos uma tendência de se abandonar as embalagens em lata, substituindo-as por outras de retorno, numa "verdadeira volta ao tempo das garrafas" Esta foi uma das informações que a professora Eleanor Brantley Schwartz, da Cleveland State University, prestou na conferência que pronunciou ontem, numa da sessões da 7ª Convenção Nacional das Empresas de Supermercados, com a presença de 600 comerciantes".

Ainda com base no princípio da isonomia constitucional, deveria o Sindicato consulente também pleitear a inclusão das demais bebidas populares e que não comportam o sistema "one way" (sem retorno), dentro da faculdade e condições previstas no art. 2º do Decreto-lei n.1.133, de 16-11-1970 e regulamentado pelo art. 224 do Decreto n. 70.162, de 18-2-1972.

5) Estando os fabricantes de bebidas populares, que adotam o sistema de venda da bebida *sem cobrança* ou *débito* do valor do vasilhame em retorno,

ameaçados e com justo receio de serem autuados, como provam os Pareceres Normativos n. 148/72 e 180/73, têm direito material e formal de impetrar *mandado* de segurança *preventivo* nos termos do art. 1º da Lei n. 1.533, de 1951 e suas alterações.

Se acaso algum fabricante já foi autuado, terá este direito de impugnação administrativa com efeito suspensivo.

Se renunciar a esse recurso ou deixar o prazo escoar-se, sem se defender, caberá então o mandado de segurança contra a coação efetivada, em face da mesma Lei n. 1.533/51 (cfr. Hely Lopes Meirelles, *Mandado de Segurança e Ação Popular*, Editora Revista dos Tribunais, 2. ed., 1969, p. 20).

A impetração será contra a autoridade fiscal federal sob que esteja jurisdicionado o contribuinte e perante o Juízo federal com jurisdição sobre a respectiva autoridade fiscal impetrada. Como já decidiram, tanto o Tribunal Federal de Recursos, como o Supremo Tribunal Federal, em tema de mandado de segurança, a competência jurisdicional é "ratione autoritatis" (STF Rec. Extr. 23.420, RT 283/825. TFR Agr. em Mandado de Segurança n. 4.244, RDA 59/321).

Este é nosso parecer, s.m.j.

São Paulo, 23 de junho de 1973.

Ruy Barbosa Nogueira

Texto do Decreto-lei n. 1.292, de 11 de dezembro de 1973

Altera a Legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados quanto ao valor tributável das bebidas e dá outras providências

O Presidente da República, no uso das atribuições que lhe confere o artigo 55, item II, da Constituição, decreta:

Art. 1º – O Ministro da Fazenda poderá estender a outros produtos do Capítulo 22 da tabela anexa ao regulamento do imposto sobre produtos industrializados, aprovado pelo Decreto n.70.162, de 18 de fevereiro de 1972, o disposto na Observação 1ª à Alínea V da tabela anexa à Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação que lhe deu o artigo 2º, do Decreto-lei n. 1.133, de 16 de novembro de 1970.

Art. 2º – Fica o Ministro da Fazenda autorizado a conceder remissão dos créditos tributários relativos ao imposto sobre produtos industrializados decorrentes da indevida aplicação da norma referida no artigo 1º, anteriormente à vigência deste Decreto-lei, vedada qualquer restituição.

Art. 3º – Este Decreto-lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Brasília, 11 de dezembro de 1973; 152º da Independência e 85º da República.

Emílio G. Médici

Antonio Delfim Netto

(Publicado no DO Seção I – Parte I do dia 12-12-1973, p. 1718).

Parecer n. 05, de 1974, do Congresso Nacional Publicado no Diário do Congresso Nacional de 19-3-1974, p. 320 a 322.

Parecer n. 05, de 1974 – CN

> *Comissão Mista, sobre a Mensagem n. 8, de 1974 (CN) (Mensagem n. 9/74, na Presidência da República), do Senhor Presidente da República submetendo à deliberação do Congresso Nacional, o texto do Decreto-lei n. 1.292, de 11 de dezembro de 1973, que "altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados quanto ao valor tributável das bebidas, e dá outras providências".*

Relator: Deputado Wilmar Dallanhol

Com mensagem do Senhor Presidente da República, é submetido à deliberação do Congresso Nacional o texto do Decreto-lei n.1.292, de 11 de dezembro de 1973, que "altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, quanto ao valor tributável das bebidas, e dá outras providências".

Justificando a expedição do Decreto-lei, diz o Ministro da Fazenda, em sua exposição de motivos:

> "Pelo anexo projeto de Decreto-lei, que tenho a honra de submeter à aprovação de Vossa Excelência, pretende-se estender às bebidas nele mencionadas disposição especial sobre base de cálculo do imposto sobre produtos industrializados.
>
> Trata-se de excluir do valor tributável desse imposto a parcela correspondente ao custo dos recipientes e embalagens devolvidas, desde que atendidas as exigências estabelecidas.
>
> Com o advento da Lei n. 3.520, de 30 de dezembro de 1958, essa norma foi adotada com relação às cervejas e refrigerantes e, posteriormente, às águas minerais. Visava-se, então, conciliar a forma de incidência do imposto com a modalidade especial de comercialização dos citados produtos, consistentes na sistemática devolução dos recipientes e na sua não inclusão no preço do produto constante da nota fiscal.
>
> Inadvertidamente, a referida base de cálculo também passou a ser adotada por muitos fabricantes de outros tipos de bebidas que, embora não contemplados com aquela regra legal, também comercializavam seus produtos pelo referido sistema. Resultou essa prática em autuações fiscais com exigência de créditos tributários que, embora legalmente constituídos, se originaram de erro escusável.
>
> Com o anexo projeto, como foi dito, pretende-se, a um tempo, dar o mesmo tratamento a casos semelhantes e, mediante o exame de cada caso concreto, perdoar os créditos tributários, quando a falta do lançamento notoriamente seja decorrente de erro escusável".

Objetiva o diploma legal sob exame excluir do valor tributável desse imposto a parcela correspondente ao custo dos recipientes e embalagens devolvidas, desde que atendidas as exigências estabelecidas.

Autoriza, ainda, o Ministro da Fazenda a conceder remissão dos créditos tributários relativos ao imposto sobre produtos industrializados decorrentes da

indevida aplicação da norma referida no art. 1º do Decreto-lei, anteriormente à sua vigência, vedada qualquer restituição.

Trata-se de medidas justas que, em boa hora, foram postas em prática pelo Poder Executivo.

Em discurso pronunciado na Câmara dos Deputados assim nos referimos acerca da matéria:

> "Senhor Presidente
> Senhores Deputados,
> Foi noticiado pela imprensa que diversos sindicatos da Indústria de Bebidas do País, com pleno apoio da Federação das Indústrias do Rio Grande do Sul e de sua congênere paulista, solicitaram ao Sr. Ministro da Fazenda o reexame da questão da tributação do vasilhame, utilizado no transporte das bebidas, matéria que foi apreciada pelos pareceres normativos n. 148/72 e 180/73.
> O objetivo dos sindicatos é restabelecer o entendimento anterior que era no sentido da não incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados sobre o valor dos vasilhames em retorno.
> Não obstante terem sido suspensas as autuações pelos funcionários da Fazenda Nacional, pretendem os interessados uma decisão definitiva do Ministério da Fazenda, a fim de que possam trabalhar com tranquilidade e seguros quanto à orientação fiscal a seguir.
> Senhor Presidente, causa-nos espécie que tais fatos estejam ocorrendo.
> A tributação de vasilhames de retorno, usado no transporte de bebidas, no que se refere ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) fere frontalmente não só a Constituição, como o Código Tributário Nacional e a própria legislação relativa a esse tributo.
> De fato, estabelece a Constituição o princípio da não cumulatividade do IPI. Isto quer dizer, que, quando o imposto incide uma segunda vez, tem que ser descontado o montante cobrado na operação anterior. É o que está escrito no art. 21, § 3º da Constituição.
> O dispositivo constitucional vem repetido no art. 49 do Código Tributário Nacional.
> Por outro lado, a cobrança do IPI sobre garrafões em retorno, que transportaram a bebida do estabelecimento do fabricante para o do vendedor, atenta contra o próprio conceito de industrialização.
> Esse conceito está fixado pelo Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25-10-1966), conforme se lê no parágrafo único do art. 46, que diz;
> "Para os efeitos deste imposto considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoamento para o consumo."
> Ora, os vasilhames utilizados no transporte de bebidas são industrializados uma única vez, quando são fabricados. Uma vez prontos, eles são utilizados indefinidamente, sem qualquer modificação ou alteração, no transporte de bebidas. A operação se repete dezenas, centenas de vezes, sem que ocorra o fator gerador do IPI que, como diz a lei, só se verifica quando o produto é

submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Portanto, é manifestamente ilegal a cobrança de IPI sobre vasilhame em retorno.

Mas, Sr. Presidente e Srs. Deputados, não é somente a Constituição, nem tão pouco exclusivamente o Código Tributário Nacional, que dão essa inteligência à matéria.

A própria legislação do IPI dispõe no mesmo sentido.

O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados é expresso quando, praticamente, repete *ipsis verbis* o disposto no parágrafo único do art. 46 do Código Tributário Nacional.

Realmente, dispõe o § 2º do art. 1º do Decreto Federal n. 70.162, de 18 de fevereiro de 1972, que é o Regulamento do referido tributo:

"§ 2º – Caracteriza a industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo."

Ora, vasilhame em retorno não sofre operação de espécie alguma. É rigorosamente o mesmo que transportou a bebida. Retorna ao fabricante para fazer novo transporte. Portanto, não sofreu qualquer modificação, quer em sua natureza, quer no seu funcionamento, quer no seu acabamento. Portanto, é totalmente incabível, por ilegal, qualquer nova tributação.

Aliás, diga-se de passagem, a questão já foi à Justiça, onde a jurisprudência é pacífica no sentido da tese que defendemos.

De fato, o Egrégio Tribunal Federal de Recursos já dirimiu questão idêntica, por mais de uma vez.

No *Diário da Justiça,* de 17 de setembro de 1973, à página 6783, lê-se a seguinte ementa do acórdão proferido no mandado de segurança n. 64.886, da Guanabara, do qual foi relator o Ministro Jorge Lafayette Guimarães:

"IPI. Acondicionamento. Em face do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto n. 514/67 (art. 1º, § 2º, IV), incide o tributo quando ocorre o acondicionamento do produto, *salvo se destinado apenas ao transporte.* Diante, porém, do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66, art. 46), *não mais se inclui o acondicionamento no conceito de industrialização, pelo que indevido será o imposto,* a partir da vigência deste."

Há outras decisões no mesmo sentido, inclusive a proferida no mandado de segurança n. 63.750.

Assim, Sr. Presidente e Srs. Deputados, é pacífico o entendimento da não incidência do IPI sobre o vasilhame utilizado no transporte de bebidas.

Portanto, tem inteira procedência a solicitação formulada ao Ministério da Fazenda pelos Sindicatos da Indústria de Bebidas, no sentido que o Ministro da Fazenda toma uma decisão definitiva sobre o assunto. tranquilizando os industriais, a fim de que eles possam trabalhar em paz e dar sua valiosa contribuição ao progresso deste País.

Em face de tudo quanto foi exposto, Sr. Presidente, quero formular veemente apelo ao Sr. Ministro da Fazenda e às autoridades fazendárias mais direta-

mente ligadas ao assunto, a fim de que seja estabelecido novo parecer normativo, de conformidade com a lei e a jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos.

Atendendo ao justo apelo dos Sindicatos da Indústria de Bebidas, o governo federal dará mais uma demonstração de respeito à lei e de apreço às classes produtoras do País, que tanto têm colaborado no desenvolvimento econômico do Brasil.

Era o que tinha a dizer."

Nada tendo a opor ao Decreto-lei n. 1.292, de 11 de dezembro de 1973, opinamos pela sua aprovação, nos termos do seguinte:

Projeto de Decreto Legislativo n. 05, de 1974 (CN)

Aprova o texto do Decreto-lei n. 1.292, de 11 de dezembro de 1973

O Congresso Nacional decreta.

Artigo único – É aprovado o texto do Decreto-lei n. 1.292, de 11 de dezembro de 1973, que "altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados quanto ao valor tributável das bebidas, e dá outras providências."

Sala das Comissões, em 13 de março de 1974. – Senador José Sarney, Presidente – Deputado Wilmar Dallanhol, Relator – Deputado Januário Feitosa – Deputado Arthur Fonseca – Deputado Pedro Lucena – Deputado Edvaldo Flores – Senador Carlos Lindenberg – Deputado Moacir Chiesse – Senador Flávio Britto – Senador Jessé Freire – Senador Arnon de Melo – Senador Danton Jobim – Senador Mattos Leão – Senador Gustavo Capanema.

Portaria n. 45, do Sr. Ministro da Fazenda, de 21 de fevereiro de 1974
e
Portaria GB n. 196, de 3 de agosto de 1972, a cujos itens II e III se refere o item III da Portaria n. 45

Gabinete do Ministro

O Ministro de Estado da Fazenda, no uso da atribuição que lhe confere o artigo l. do Decreto-lei número 1.292, de 11 de dezembro de 1973, e

Considerando a modalidade de comercialização dos produtos que vão mencionados neste ato;

Considerando que tal modalidade, consistente na devolução dos recipientes e sua não inclusão no preço do produto, admite que se lhes dispense idêntico tratamento ao já atribuído aos refrigerantes, águas minerais e cervejas, precisamente pelos mesmos motivos, resolve:

I – O disposto no artigo 224 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), aprovado pelo Decreto n. 70.162, de 18 de fevereiro de 1972, também se aplica aos produtos classificados no Capítulo 22 da Tabela anexa ao citado Regulamento e constante da relação que acompanha e passa a fazer parte integrante do presente ato;

II – Os estabelecimentos industriais que *passarem a adotar* a faculdade prevista no mencionado dispositivo deverão estornar o valor do imposto relativo aos recipientes, vazios ou cheios, e outras embalagens, existentes em estoque na data da vigência desta Portaria, por cuja aquisição se creditarem;

III – Para regularização do estorno referido no item precedente serão adotadas as normas constantes dos itens II e III da Portaria número GB 196, de 3 de agosto de 1972.[16]

Antônio Delfim Netto, Ministro da Fazenda.

Relação Anexa a Portaria n. 45, de 21 de fevereiro de 1974

Produtos	*Classificação*
Vinhos de Mesa	
Verde	22.05.01.01
Qualquer outro	22.05.01.09
Vermutes	
Vermutes	22.06.01.00
Quinados	22.06.02.00
Aguardentes	
1) De cana	
Simples	22.09.07.01
2) De vinho ou de bagaço de uva	
Conhaque	22.09.08.01
Bagaceira ou graspa	22.09.08.02
3) De suco fermentado de cana de açúcar adicionadas de substâncias aromáticas ou medicinais	
Conhaque de alcatrão	22.09.10.01
Conhaque de mel, conhaque de gengibre e semelhantes ...	22.09.10.02
4) Adicionadas de caramelo, cascas, ervas, raízes ou essências	22.09.12.00

(Publicada no DOU, Seção I, Parte I, de 6-3-1974, p. 2453).

Pareceres Normativos, contra os quais foi elaborado o Estudo e Parecer do Prof. Ruy Barbosa Nogueira

Parecer Normativo CST N. 148, de abril de 1972

01 – IPI

[16] A Portaria GB n. 196, de 03-08-72, foi publicada no DOU, de 08-08-72 e os incisos citados são os seguintes:
II – Se, anulado, o crédito na escrita fiscal, se verificar a existência de sado a favor da Fazenda Nacional, far-se-á o seu reembolso, pelo processo habitual de reconhecimento de imposto, até o último dia do primeiro mês subsequente ao da concessão da isenção ou redução;
III – Será facultado ao contribuinte recolher o débito em prestações mensais, cujo valor unitário não será inferior ao da média mensal dos recolhimentos do imposto nos últimos seis meses, limitado em dez o número máximo de prestações e vencendo a primeira no prazo aludido no item precedente;

01.08 – Cálculo do Imposto
01.08.01 – Valor Tributável

> Devolução de vasilhame ou recipiente. Integra o valor tributável do produto o valor correspondente ao preço do vasilhame, ainda que não cobrado ao adquirente sob condição de devolução (art. 22, III, parágrafo único do RIPI, anexo ao Decreto 70.162, de 1972).
> Ocorrendo cobrança em separado para restituição do preço do vasilhame na ocasião da sua devolução; não há que falar em abatimento para exclusão do V.T.
> Devolução de recipiente na ocasião de nova compra do produto. Compensação dos valores não configura desconto sob condição, mas sim pagamento em mercadoria. Inclui-se no V.T. o valor compensado (artigo 22, III do RIPI). Ressalva da hipótese de produtos das posições 22.01, 22.02 e 22.03.

1. Empresa comercia produtos de sua fabricação, acondicionados em recipientes ou vasilhames e embalagens. Examina-se o valor tributável do produto quando a operação envolve devolução dos recipientes ou embalagens.

2. Inicialmente, diga-se que a legislação somente estabelece o não cômputo dos valores de recipientes e embalagens cobrados dos adquirentes para efeito de cálculo do IPI, em relação aos produtos das posições 22.01, 22.02 e 22.03 (artigo 224 do RIPI anexo ao Decreto 70.162, de 1972).

3. Em operações relativas a outros produtos, ocorrendo que a empresa conceda um desconto no preço, correspondente ao valor do recipiente que o acondiciona, e sob condição de sua posterior devolução, tem-se que o valor tributável pelo IPI incluirá o valor do recipiente não cobrado ao adquirente, por caso que o desconto é concedido sob condição (artigo 22, III, parágrafo único do RIPI anexo ao Decreto 70.162, de 1972).

4. De outro lado, se a empresa cobra em separado o valor do recipiente, para posterior restituição do preço cobrado, quando devolvido esse recipiente em condições de novamente ser utilizado, não há que hesitar na fixação do valor tributável. Com efeito, não se configuraria aí desconto ou abatimento concedido a posteriori, porquanto a restituição do preço resultaria da devolução de mercadoria do mesmo valor. De resto, e conforme consta do P.N. 568, de 1971, item 12, o abatimento não computável no V. T. é, em regra, aquele incondicionado e anterior à cobrança e ao lançamento. No caso, o valor dos recipientes teria sido cobrado ao adquirente, ainda que em separado e, assim, constituiria despesa acessória debitada ao adquirente integrando o V. T. do IPI (artigo 22, III, do RIPI, cit.). A devolução posterior é irrelevante para o fim de alterar a base de cálculo do imposto. O industrial deverá considerar a restituição mútua de recipiente e preço, com operação de aquisição (compra) de recipiente, aplicando ao caso as regras próprias da legislação em vigor, para efeito de crédito e escrituração (artigo 141, I, e artigo 22, VI, do RIPI, referido).

5. Por último, se a empresa, ao efetuar a venda de produto acondicionado, receber em devolução o recipiente relativo a operação anterior, e compensar o

valor do recipiente devolvido com o valor daquele que acondiciona o produto objeto da nova venda, não se terá por configurado desconto condicionado. No entanto o recipiente devolvido constitui valor pago para aquisição do novo produto, não havendo portanto qualquer dedução, desconto ou abatimento no preço cobrado. Conclui-se que o V. T. nessa nova venda inclui o valor do recipiente, mesmo que seu preço seja pago, pelo adquirente, através da tradição de recipiente ou qualquer outra mercadoria (compensação) .

SLTN, em 22 de março de 1972. – Selma Salomão, Técnico de Tributação.

De acordo.

Publique-se e, a seguir, encaminhem-se cópias:

a) à DRF em São Paulo, para solucionar a consulta;

b) às SS.RR.R.F. para conhecimento e ciência dos demais órgãos subordinados.

Lino de Azevedo Mesquita, Chefe da DLJ

(Publicado no DOU, de 2-6-1972, p. 4840).

Processo 032.844/72
Parecer CST n. 180, de 29 de março de 1973
Assunto: Valor Tributável pelo IPI

O Sindicato da Indústria da Cerveja e Bebidas em Geral no Estado de S. Paulo impugna o entendimento esposado pelo Parecer Normativo CST n. 148/72. Para o melhor exame da matéria repita-se, em síntese, o que consta do referido parecer. Nele são abordadas três hipóteses:

1) na primeira, o industrial vende seu produto, acondicionado em vasilhame, e não cobra ao adquirente o valor desse recipiente, sob condição de sua posterior devolução. Apontou-se, no Parecer, que ocorre nesse caso, tipicamente, a previsão constante do art. 22, parágrafo único, do RIPI, "verbis":

> "incluem-se no preço do produto para efeito de cálculo do imposto, os descontos, das diferenças e os abatimentos, concedidas sob condição, como tal entendida a que subordina sua efetivação e evento futuro e incerto (art. 144 do Código Civil)".

Evento futuro e incerto é aquele cuja efetivação depende da vontade de uma das partes;

2) na segunda, o industrial vende seu produto, acondicionado em vasilhame, e cobra em separado o valor deste, para posterior restituição do preço correspondente, quando devolvido esse recipiente. Esclareceu do Parecer Normativo, então, que na ocasião em que se efetivou a venda, integrou o preço da operação o montante cobrado pela tradição do vasilhame, não descaracterizando esse fato a cobrança em separado. De resto, mesmo a interessada no corpo de suas razões, concorda em que, se por qualquer forma, o preço do vasilhame é cobrado ao adquirente, não há como contraditar que esse preço compõe o V. T. pelo IPI;

3) na terceira, o industrial vende seu produto, acondicionado em vasilhame, recebendo, no mesmo ato, em devolução, o recipiente relativo a operação ante-

rior, compensando então o valor do recipiente devolvido com o valor daquele que acondiciona o produto objeto da nova venda. Conclui-se que o valor tributável nessa operação inclui o valor do recipiente, mesmo que seu preço seja pago, pelo adquirente através da tradição de recipiente ou outra qualquer mercadoria (compensação).

2. O Sindicato opõe-se a esse entendimento, alegando que "a lei não impede, como nunca impediu, que o produtor entregue a bebida e receba os vasilhames em devolução". "Assim", prossegue, "o IPI incide apenas sobre o líquido, com exclusão dos vasilhames..." se o valor do recipiente não integra o preço da operação, porque devolvido no ato da entrega, sobre ele não incide o tributo. Acrescenta ainda, o Sindicato, que não cabe à Fazenda arguir o disposto no art. 224 do RIPI para afirmar que a exclusão do vasilhame na base de cálculo do IPI somente é admitida, como exceção, para os produtos das posições 22.01, 22.02 e 22.03 da Tabela. Argumenta a interessada que este dispositivo refere unicamente a vasilhames cobrados ao adquirente, enquanto no caso de suas associadas não ocorre essa cobrança. Diz então: "é claro que, se não cobrado, também para aqueles produtos o valor do recipiente deixa de integrar o valor tributável".

3. Veja-se então que o Sindicato não se opõe ao entendimento fixado no Parecer Normativo 148/72 relativamente às três hipóteses nele abordadas, mas somente em relação à terceira (industrial vende seu produto, acondicionado, recebendo, no mesmo ato, em devolução, o recipiente relativo a operação anterior).

4. Examine-se então a divergência: no dizer do Sindicato os industriais procedem vendas em que "o valor do recipiente é devolvido no ato de entrega, não integrando assim o preço da operação". Como o IPI é calculado sobre o preço da operação, não se há de calculá-lo sobre o valor do recipiente. Diga-se aí que a hipótese colocada não está convenientemente clara. Pode-se entender que o produto acondicionado é desacondicionado no próprio ato da venda e, portanto, seu valor não integra o preço da operação. Nesse caso, razão pertence à Federação, posto que o produto seja vendido desacondicionado. Essa hipótese não foi abordada no Parecer 148/72.

5. Por outro lado, se o caso é de venda de produto acondicionado, com devolução do Valor do vasilhame no mesmo ato de venda, não assiste razão à interessada. Ora, veja-se que venda à vista consiste exatamente na devolução pelo adquirente ao vendedor, do mesmo valor do produto adquirido, no ato de entrega. Chama-se a isso pagamento.

6. Por consequência, parece intenção do Sindicato, obter oficial acolhimento para a tese nova que apresenta, segundo a qual o pagamento "In natura" equipara-se a não pagamento. Assim se, ao adquirir um produto acondicionado, o comprador "devolver" tal número de vasilhame que o valor da "devolução" igualar o preço do produto acondicionado que está a adquirir, a operação não estará sujeita ao IPI, conquanto tenha ocorrido o fato gerador da obrigação relativa a esse imposto: saída do estabelecimento produtor.

7. A adoção dessa tese resulta em admitir que a troca de bens elide a incidência do IPI. Não é assim, entretanto, que estabelece a lei, e bastante absurda seria a lei que admitisse. Por outro lado, observe-se que o atendimento da pretensão de excluir do VT. da bebida acondicionada, o valor do vasilhame somente poderia ser procedido por via de norma legal. Tal norma consistiria em estender a outros a exceção fixada em relação aos produtos das posições 22.01, 22.02 e 22.03 da Tabela, eis que a dação dos vasilhames, pelos engarrafadores de bebidas aos seus clientes, não ocorre no procedimento relatado pelo Sindicato. Ocorreria, talvez, uma locação, que constitui operação de comércio e a legislação do IPI é clara sobre a exigibilidade do tributo mesmo quando a operação é procedida a título gratuito. Esse entendimento pode ainda implicar em desigualdade de tratamento fiscal, não fundado no princípio da seletividade, nem na alta rotatividade dos vasilhames, como ocorre em relação aos produtos das posições 22.01, 22.02 e 22.03. Principalmente há que atender a que os recipientes, no caso, não se identificam, em regra, por características especiais. A efetividade da ocorrência de "devolução" não seria então presumível.

8. Por último, esclareça-se que, ao contrário do que afirma a interessada, o mencionado Parecer Normativo CST 148/72 em nada inovou. Com efeito, já os Pareceres Normativos 39/70, 253/70, 26/70 etc., esclareceram, anteriormente, que a lei enuncia taxativamente quais as parcelas que podem ser excluídas do V.T. (transporte, seguro e descontos, diferenças ou abatimentos incondicionados). Cabe referir especialmente ao Parecer Normativo 524/71, que, em seu item 5, diz:

> "Admite-se, finalmente, que a norma do art. 280 do RIPI (com a redação que lhe deu a alteração P do art. 2º do Decreto-lei 1.133/70), de não se computar, no Valor Tributável, o Valor dos recipientes e embalagens, só aplicável aos produtos das posições 22.01, 22.02 e 22.03 da Tabela Anexa ao RIPI".

Acrescenta ainda: "Por conseguinte, em relação à aguardente, capitulada na posição 22.09, não poderá o estabelecimento engarrafador excluir para efeito de cálculo do imposto, o valor dos recipientes e embalagens adquiridas".

Também especificamente na matéria, assinale-se o Parecer Normativo 312/71 que, em seus itens 5 e 6 expõe:

> "5. Entendimento até aqui esposados se restringe aos produtos das posições 22.01, 22.02 e 22.03; quanto aos recipientes dos produtos das demais posições do Capítulo 22 (v.g. "ron", "gin", "whisky" etc.), não se acham sujeitos à disciplina especial: as transações com os mencionados produtos (aquisição emprego como embalagem, revenda isolada, etc.) subordinam-se às regras gerais previstas no RIPI para cálculo do imposto, crédito, estorno etc.".
> "6. À vista do exposto no item precedente, conclui-se:
> a) o valor desses recipientes não pode ser computado separadamente para efeito de cálculo do tributo;
> b) .... ".

Eis aí as hipóteses versadas no parecer ora impugnado: não há que excluir do V. T. o preço dos vasilhames e recipientes, seja pelo método de cobrá-lo em sepa-

rado (PN 312/71), seja pelo desconto condicionado (PN 29/70), seja pelo recebimento de mercadorias em pagamento (PN 253/70 e 524/71). Vide também na matéria (PN 311/71 c/c PN 524/71).

Por conseguinte, ressalta óbvio que Parecer Normativo 148/72 em nada inovou. No que refere a antigo pronunciamento da Junta Consultiva do Imposto de Consumo, exarado no Parecer n. 204-A/65, lembre-se que a Instrução Normativa 9/70 revogou todas as respostas firmadas em consulta, facultando aos consulentes reiterar suas questões.

9. Pelo exposto, parece-nos de manter-se o Parecer Normativo impugnado, alertando ainda para o fato de que, constando a mesma orientação de vários e anteriores Pareceres Normativos, a afirmação da interessada no sentido de que suas associadas têm procedido de forma diversa daquela indicada nesses textos, indica a possibilidade de procedimentos fiscais junto a essas empresas, não encontrando amparo legal o pedido formulado no sentido de serem evitadas lavraturas de novos autos de infração.

À consideração superior.

Selma Salomão.

De acordo.

Oficie-se a interessada dando-lhe conhecimento das razões que impedem o acatamento de seu pedido, o que é de se fazer pela juntada de cópia do parecer desta Coordenação.

Aryovaldo Carlos Tavanielli, Coordenador Substituto.

Imposto sobre Operação Relativa à Circulação de Mercadorias

Sumário: Atribuições de Ofício e Vinculadas da Fiscalização. Obrigações acessórias e deveres de colaboração parafiscalizadora dos Próprios Contribuintes e seus Limites. Exemplo do Caso de Sucata e Semelhantes, cujo Controle Fiscal é *prima-facie* Difícil para a Própria Administração Fiscal. Infração Meramente Formal e Pagamento Efetivo do Imposto não Cumulativo ou de Valor Acrescido. Análise Crítica de Decisão de Primeira Instância e Correção dos Excessos pela Equidistância do Egrégio Tribunal de Imposto e Taxas.

O Fato Objeto deste Estudo[1]

Uma empresa comercial (A) fez três compras de sucata de metal a um comerciante desses resíduos (B), exigindo de B a respectiva documentação e entrega desse material a um estabelecimento industrializador (C), ao qual encomendara a industrialização da sucata.

Entendendo que o estabelecimento fabril recolhesse o respectivo débito do ICM, no entanto "C" lhe devolveu a sucata devidamente industrializada, com *suspensão* do ICM.

Todavia a empresa comercial "A", ao vender os produtos industrializados por "C", recolheu efetiva e integralmente o ICM sobre o valor das mercadorias.

Em consequência de atos especiais de fiscalização, a administração constatou que o vendedor de sucata procedera, em outras operações, com dolo.

Autuada a empresa "A", esta provou por farta documentação, mediante certidões e documentos fiscais, que exigira toda a documentação com os requisitos legais.

No entanto o julgador tributário de primeira instância, proferiu no caso a seguinte decisão:

---

[1] Este é um exemplo concreto de como estamos realizando os estudos de *Casos e Problemas* nos Cursos de Graduação, Especialização, Mestrado, Doutorado e nas Mesas de Debates, na Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, de acordo com os novos Estatutos da USP. Além do programa e bibliografia que distribuímos, utilizamos os livros de texto (*Curso de Direito Tributário e Direito Tributário Comparado*) e as *Coletâneas de Casos Tributários* (1º a 5º). Sempre que possível, antes de publicarmos um trabalho sobre caso concreto, apresentamo-lo aos alunos, conforme o grau do curso, mas apenas *O Fato Objeto do Estudo.* Somente depois de os alunos, motivados pelas dúvidas, terem estudado, debatido ou pelo menos se preparado, é que apresentamos a *Problemática, Estudo e Conclusão do Caso Exposto,* para novo debate, confronto e crítica com os trabalhos que cada um ou a equipe tenha realizado. Este tipo de estudo é o que recomendamos à p. 255 do livro *Direito Financeiro – Curso de Direito Tributário,* 3. ed., 1971. O desenvolvimento desta metodologia socrática, como verdadeiro *laboratório jurídico*, vem apresentando resultados muito satisfatórios.

> "Autuado por haver transacionado com firma inexistente sob aspecto fiscal, bem como pela falta de recolhimento do imposto pela aquisição de sucatas, o contribuinte apresentou defesa que constitui fls. 25 a 94.
>
> No que concerne à acusação contida no item "a" do auto, trata-se mais de um relacionado com a aquisição de sucatas, com firmas inexistentes de fato, apesar de, formalmente, exigir notas fiscais, pretendendo com isso demonstrar a inexistência regulamentar do vendedor. Em que possam pesar as razões da defendente, o que ressalta de importância é que a *exigência da ficha de inscrição* e o aspecto exterior, formal, dos documentos, não são suficientes para eximir o contribuinte de responsabilidade, nos casos da espécie.
>
> Bem de ver que, além das exigências formais, o contribuinte que *comercia* com *desconhecidos* assume responsabilidade por situações que possam decorrer. Não justifica ninguém o fato de transacionar com alguém *que não possue tradição comercial,* isto é, com firmas desconhecidas do adquirente. Constitui providência de cautela saber com quem se comercia, máximo se uma das partes se apresenta como contribuinte localizado em outro Município. Além do mais, as verificações de profundidade efetuadas pela fiscalização, conforme documentação anexa às fls. 3 a 18, esclarece suficientemente que o devedor, ou seja, emitente das notas fiscais de fls. 20 a 22, o senhor *transacionou... simplesmente notas frias*."

No que tange à acusação contida no item "b", o autuado ao transformar sucata em produto industrializado *ainda que por intermédio de terceiro,* configura-se como industrializador, sujeito, portanto, ao recolhimento do ICM – de acordo com o art. 2º, do Decreto n. 50.971/68, uma vez que a Laminação ... é, no caso presente, simples prestador de serviços.

Assim todas as razões apresentadas pela defesa, não são suficientes para eximi-la da responsabilidade, *in casu*, quando se trata, inclusive de falta de recolhimento de imposto.

Em face do exposto, julgo procedente o auto de infração de fls. 2, lavrado por infringência aos arts. 2º, do Decreto n. 50.971/68, 39, 40, 37, 98 e 104, do Decreto n. 47.763/67, e confirmo a multa imposta no total de Cr$ ... sem prejuízo do recolhimento do imposto na importância de Cr$ ... A multa acima, foi graduada de acordo com o disposto nos incisos I e XVI, do art. 158, do Decreto n. 47.763/67, modificados respectivamente pelo art. 13 do Decreto n. 52.666/71 e art. 18, do Decreto n. 52.103/69.

À vista do processo, cujo xerox se exibe, essa decisão ora suscetível de recurso voluntário ao TIT é procedente? Quais são no caso os limites das obrigações acessórias das empresas adquirentes, dentro do contexto da legislação vigente? A obrigação principal (pagamento do imposto) foi efetivamente cumprida? Qual a solução jurisdicional que deve ser pleiteada para o caso? Elaborar razões de Recurso Voluntário ao TIT.

Problemática, Estudo e Conclusão do Caso Exposto. (Razões de recurso)

I – Além do pagamento de tributos, dos trabalhos de arrecadação e da mole ingente de serviços burocráticos[2] que, como obrigação e colaboração as empresas contribuintes prestam ao Fisco, dentro da necessária harmonia e boas relações que devem existir entre Fisco e Contribuinte, o texto da legislação exige dos bons contribuintes, como o máximo possível na colaboração à fiscalização, tão só, o seguinte, que está no RICM:

> "Art. 104 – Sempre que fôr obrigatória a emissão de *documentos fiscais,* aqueles a quem se destinarem as mercadorias são obrigados a exigir *tais documentos* dos que devam emiti-los, contendo todos os requisitos legais."

II – Pois bem. A ora recorrente não só exigiu *tais documentos* do comerciante com depósito de sucata, por ocasião das poucas compras que lhe fez mas; instaurado o processo, foi ainda buscar e juntar aos autos todas as certidões de inscrição fornecidas pela própria Fazenda do Estado, pelas Fazendas Federal e Municipal e notas da vendedora e da empresa fabricante e provou inclusive as *quantidades reais.*

III – Ora, esta empresa não podia, como não pode, ser obrigada à prática de atos de *fiscalização em profundidade* contra a empresa comercial vendedora, estabelecida e inscrita como contribuinte (denominação... Sucatas de Metais Ferrosos e Não Ferrosos em Geral...firma individual...).

Em primeiro lugar porque a Constituição vigente, dispondo sobre os direitos e garantias individuais lhe proíbe uma tal incursão, dispondo no art. 153, § 9º que "é inviolável o sigilo da correspondência" e os arts. 17 e 18 do Código Comercial protegem, contra as demais empresas ou particulares, o sigilo dos livros daquela empresa comercial.

Em segundo lugar porque é somente a fiscalização que, *remunerada pelos cofres públicos,* tem essa função. Especialmente os arts. 195 a 200 do CTN é que concedem à Fiscalização não só o direito ao exame ou fiscalização dos livros e documentos, mas dá-lhe a instrumentalidade; as cautelas; a assistência mútua entre os vários fiscos e também a função "ex officio"; a fé pública; a *obrigação vinculada* e, se necessária, até a força policial (art. 200 do CTN) para esse exercício de poder público.

IV – Como se vê do texto específico do art. 104 do RICM, o máximo que a legislação determinou à ora recorrente foi:

> "exigir tais documentos dos que devam emiti-los, contendo todos os requisitos legais."

Isto é, todos os requisitos extrínsecos, devidamente explicitados por escrito nos documentos produzidos *sob a responsabilidade* dos respectivos emitentes, autores ou produtores desses documentos.

---

[2] *Vide* nosso trabalho *Burocratização Fiscal das Atividades Privadas* in *Fisco e Contribuinte,* 1967, p. 560 e com mais desenvolvimento, em nosso Livro *Teoria do Lançamento Tributário.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965, p. 228 e 241.

V – O ilustre Julgador Tributário da l. instância, entretanto, desconhecendo ou descurando-se não só da legislação estadual (art. 104 do RICM); da Constituição (art. 153, § 9º); do Código Comercial (arts. 17 e 18), mas do próprio CTN com todo seu capítulo sobre a *Fiscalização* (arts. 194 a 200) e sobre a competência privativa, obrigatória e vinculada da *administração* para o lançamento (CTN, art. 142 e parágrafo único) dá como fundamentos, não só para exigir imposto, mas para aplicar multa cumulativa à *suplicante,* o quê?

VI – Vendo que a prova *legal,* a reiterada e maciça prova que a ora recorrente carreou para os autos, mediante *certidões* e *inscrições* da Junta Comercial do Estado, da Fazenda estadual e das demais Fazendas, e todo o documentário ou notas fiscais emitidos por escrito e com todos os requisitos extrínsecos, pela firma vendedora como comerciante de sucata e contribuinte inscrita; vendo que tudo isto prova que a ora recorrente cumpriu *religiosamente* todas as suas obrigações fiscais; no entanto, o Julgador Tributário de 1ª instância, contra toda a legislação, contra todo o *jus in civitate positum,* confessa e reconhece que o comerciante de sucata tinha *existência legal,* mas que *as verificações de profundidade efetuadas pela Fiscalização* puderam constatar que *intrinsecamente* a documentação do sucateiro não seria *de fato* válida!

VII – São palavras textuais da decisão recorrida, dadas como premissas da condenação:

> "apesar de, *formalmente* existir notas fiscais, pretendendo com isso *demonstrar a existência regulamentar do vendedor.* Em que possam pesar as razões da defendente o que ressalta de importância é que *a exigência da ficha de inscrição* e o aspecto exterior, formal dos documentos, não são suficientes para eximir o contribuinte de responsabilidade, nos casos da espécie."

VIII – Ora, o ilustre Julgador, como se vê, não aponta como não pode apontar nenhum texto de lei que mande exigir mais do que a ficha de inscrição e o documentário fiscal com todos os requisitos legais, isto é, formalizados, perpetuados por escrito ou de maneira extrínseca.

IX – Veja-se que o ilustre Julgador já nesse passo é mais realista do que o próprio Rei: ultrapassou e exacerbou as exigências expressas e específicas da lei fiscal (do RICM)!

X – Mas não é só. Continuando sempre *fora da juridicidade* e da própria *jurisdicidade* (como julgador só emitiu juízos *obiter dieta*)[3] e; como se fora legislador que desconhece a própria Constituição, passou a exigir do contribuinte mais do que "o exercício regular do direito" individual e afrontando o *Estatuto do Contribuinte*

[3] Como ressalta um dos grandes juristas da atualidade, Karl Engish, no magnífico livro *Einführung in das juristische Denken* (*Introdução ao Pensamento Jurídico*), 3. ed., 1964, Verlag Kohlhammer, Stuttgart, no capítulo VIII, uma regra jurídica expressa numa decisão é "apenas vinculativa na medida em que foi necessária para a decisão do caso jurídico; se ela é concebida com maior amplitude do que a necessária, não constitui nessa parte uma *ratio decidendi* decisiva, mas antes um *obiter dictum* irrelevante... do juiz."

(que já é tão restrito), passa para um verdadeiro edito das priscas eras romanas, pois esquecido de que o Brasil é uma unidade territorial e que a Constituição já aboliu as fronteiras alfandegárias ou fiscais entre cidades, pretende editar e aconselhar:

> "Bem de ver que, além das exigências formais o contribuinte que *comercia com "desconhecidos"* assume responsabilidade por situações que possam decorrer. Não justifica ninguém o fato de transacionar com alguém *que não possue tradição comercial,* isto é, com firmas desconhecidas do adquirente[4]. Constitui providência de cautela saber com quem se comercia, máxime se uma das partes se apresenta como contribuinte localizado em outro município. Além do mais, as verificações de profundidade efetuadas pela fiscalização, conforme documentação anexa às fls. 3 a 18, esclarece suficientemente que o devedor ou seja emitente das notas fiscais de fls. 20 a 22, o senhor . . . transacionou simplesmente "notas frias."

XI – Se a *fiscalização em profundidade* constatou que *em outras transações* que não esta dos autos, aquele indivíduo operou com *notas frias*, a esmagadora prova destes autos demonstra a lisura e correção da ora recorrente, pois está precisamente provado, *aqui nestes autos,* que as transações com a ora recorrente foram *reais,* não fictícias, com prova absoluta das quantidades e pesos matemáticos das mercadorias. Todos os documentos foram exigidos e nenhuma nota fria foi sonhada ou admitida no caso dos autos.

As referências a outras possíveis transações irregulares daquele indivíduo além de desconhecidas pela ora recorrente são referências indevidas nestes autos. Se em outras transações, com outras pessoas, não foi emitido o documentário e não existiu sucata, a ora recorrente, ao reverso deve ser citada como exemplo de empresa correta que tudo exigiu e por isso mesmo ficou imune de qualquer contágio. Tendo exigido todos os documentos, foi ela apenas defensora da legalidade.

XII – É interessante declarar a V. Exas., Ilustrados Magistrados, que o advogado signatário já havia exposto o acima, quando em sua pesquisa encontrou a magnífica decisão *unânime* desta Corte, proferida no Proc. DRT-1-107.053/69, na sessão de 12/1/72 e representa sedimentação do verdadeiro critério legal, jurídico e justo e que deve ser divulgado para se evidenciar o nobilitante trabalho desta Corte:

> "É preciso que se estabeleça um sistema de cumprimento rígido da norma tributária; pois sobre ela está baseada toda a segurança de uma sociedade. Porém, é *também de se lembrar que não poderá a autoridade fazendária situar-se*

---

[4] Observe-se que a teoria do ilustre julgador pretende *in limine* destruir o princípio constitucional que está no pórtico do *Título III da Constituição da República Federativa do Brasil (Da Ordem econômica e social)* e que tendo por fim realizar "o desenvolvimento nacional e a justiça social", começa por garantir a "liberdade de iniciativa" (art. 160, I), pois ele não admite que ninguém mais possa *começar*; o mundo dos negócios será agora só para os antigos, os tradicionais, ninguém mais, a vida parou!

> *numa posição mais cômoda de atribuir ao contribuinte toda e qualquer responsabilidade de terceiros . Com* isto quer dizer que se o Sr...é inscrito ou foi nesta Secretaria da Fazenda, se possuía contrato social ou se agia como firma individual, estava ele legalmente apto a exercer o comércio. Não cabe ao contribuinte verificar se os documentos apresentados por ele são legítimos ou não; não cabe à Secretaria da Fazenda *lançar aos ombros do contribuinte a obrigação de verificar aquilo que a ela cabería fazer.* Se este Senhor não recolheu o tributo a ele deveria ser dirigida a sanção e não àqueles que, eventualmente comerciaram com ele."

XIII – Mas ainda não é só.

A decisão passa no caso *sub judice* à questão do próprio imposto, que afinal a ora recorrente já pagou integral e efetivamente, ao vender as mercadorias.

Todavia vejamos também esse restante da decisão em relação ao imposto e às penalidades acumuladas que impõe.

Assim continua a decisão ora recorrida:

> "No que tange à acusação contida no item "b", o autuado ao transformar sucata em produto industrializado *ainda que por intermédio de terceiro,* configura-se como industrializador, sujeito, portanto, ao recolhimento do ICM – de acordo com o artigo 2º, do Decreto 50.971/68, uma vez que a Laminação ... S/A é no caso presente, simples prestador de serviços.
>
> Assim, todas as razões apresentadas pela defesa, não são suficientes para eximi-la da responsabilidade, "in casu", quando se trata, inclusive de falta de recolhimento de imposto.
>
> Em face do exposto, julgo procedente o auto de infração de fls. 2, lavrado por infringência dos artigos 2º, do Decreto 50.971/68, 39, 40, 37, 98 e 104, do Decreto 47.763/67, e confirmo a multa imposta no total de Cr$ ..., sem prejuízo do recolhimento do imposto na importância de Cr$ ... A multa acima, foi graduada de acordo com o disposto nos incisos I e XVI, do art. 158, do Decreto n. 47.763/67, modificados respectivamente pelos artigos 13 do Decreto 52666/71 e art. 18, do Decreto 52.103/69."

XIV – Ora, como sabem V.Exas. a *própria legislação* sobre o assunto de sucata, desde o tempo do IVC, como agora do ICM, tem sido complexa, sofrido inúmeras modificações e alterações até de regime, sendo aliás o seu regime excepcional, singular e fora da regra comum, do normal entendimento dos contribuintes ou responsáveis (indústria e comércio). De resto é um assunto que dentro da honestidade científica constitui até mesmo um dos chamados *temas controvertidos* entre os próprios técnicos e ninguém melhor para reconhecê-lo do que os dignos Juízes desta Corte.

No caso da ora recorrente surge, inclusive, um "prius" também discutível. Não sendo ela *fabricante* no caso, mas apenas *comerciante,* essa sucata foi por ela apenas comercializada e industrializada por terceiro, por um *estabelecimento fabril* que não *pertence à ora recorrente.*

XV – Conforme esclarece um técnico e especialista em ICM, o Dr. Leandro G. B. Costa, em trabalho publicado na *Resenha Tributária,* 1969, seção I, ICM n. 71.

> "De acordo com a nova regulamentação, o imposto *será pago* de uma só vez e sempre na sua entrada no *estabelecimento industrializador,* situado neste Estado. Revela salientar que o novo decreto estabeleceu que o tributo incidente nas sucessivas saídas deve ser *"pago de uma só vez"*, e não, *"pago uma só vez"*. Isto quer dizer que em todas as saídas em que o destinatário não for o industrializador, haverá incidência normal, simplesmente ele não será recolhido; irá se acumulando para ser pago, na última operação.
> Seguindo a regra geral prevista no § 12 do art. 8. do RICM, o valor do tributo deverá ser incluído no preço das mercadorias".

XVI – Ora, em todo o contexto da legislação do IPI como do ICM, é pelo menos tese constantemente sustentada pelo Fisco a da *unicidade fiscal do estabelecimento* e nem sequer admite o da empresa. A conceituação do fisco gira em torno de *cada estabelecimento.* Portanto, se o estabelecimento *industrializador* não pertencia como não pertence à ora recorrente que é comerciante, entendeu ela que o imposto deveria ser pago pelo *industrializador,* pois se ela é comerciante e se o industrializador no caso não fosse considerado como o estabelecimento fabril e ela ora recorrente continuasse na posição negocial de comerciante, também nenhum inconveniente ocorreria porque na última operação, isto é, na da sua venda do produto, iria ela pagar, *como efetivamente pagou, a totalidade do imposto que é hoje do regime de valor acrescido.*

XVII – Portanto, se o imposto, dentro desse regime excepcional e difícil foi integralmente pago pela ora recorrente, terá ela de ser punida exacerbadamente, só porque o estabelecimento industrializador não o recolheu, na entrada de seu estabelecimento, mas devolveu-lhe a sucata industrializada com suspensão do imposto para que ela viesse, como efetivamente veio, a pagá-lo, integralmente, incluindo-o no preço das mercadorias que vendeu?

XVIII – Aliás, no *sistema não cumulativo* ou de *valor acrescido,* se o estabelecimento industrializador ou a ora recorrente tivesse no ato debitado ou recolhido o imposto, teria no mesmo ato feito automaticamente o crédito – apenas lançamentos *gráficos,* apenas uma fantasia mecânica de débitos e créditos. O verdadeiro pagamento ou recolhimento real ou efetivo só se realiza, como de fato se realizou, na venda da mercadoria. Não é possível que apenas por erro escusável de um formalismo sem consequência seja uma tão cuidadosa empresa punida, sem nenhuma culpa. Neste sentido veja-se o aresto desta Corte, proferido pela 7ª Câmara no processo n. 151.104/68.

XIX – Em magnífico trabalho publicado na *Revista de Direito Administrativo* vol. 103, p. 33 a 48, o Prof. Souto Maior assim conclui:

> "Não pode a aplicação do princípio da autonomia dos estabelecimentos elidir a não-cumulatividade do ICM, princípio este que integra o sistema tributário da Constituição Federal. Se o contribuinte não antecipou o pagamento do ICM mas o recolheu integralmente em estágio posterior do ciclo econômico, ou seja, na comercialização da mercadoria, a única exigência cabível, será, em princípio, a da mora prevista na legislação estadual pertinente à matéria,

> pelo atraso no recolhimento do tributo devido pelo estabelecimento industrial remetente."

XX – Mas este Egrégio Tribunal, sempre na vanguarda, já decidiu, casuisticamente:

> "cancelar a exigência do tributo, uma vez demonstrado que o imposto foi pago na saída do produto industrializado, e tendo em vista a peculiar situação fiscal da utilização de cana própria por parte das indústrias de açúcar, não se podia cobrar imposto relativo à entrada de matéria prima, sob pena de malferir-se o princípio da não cumulatividade do ICM, que é básico e provém da própria Lei Magna do País."
> (Câmaras Reunidas, Proc. DRT – 15 – 0696/69, relator Juiz Dr. Ylves Miranda Guimarães, decisão unânime – *Resenha Tributária,* 4.2, 1971, n. 222).

XXI – Portanto, se no caso específico da ora recorrente, em que foi a sucata *industrializada por terceiro,* cujo industrializador não fez o mero lançamento simbólico (débito/crédito) ou, mesmo a ora recorrente não fez o citado lançamento simbólico (débito/crédito), no entanto ela recorrente o pagou integral e *efetivamente,* na venda das mercadorias fabricadas e acabadas com essa matéria prima. Portanto, apenas restaria tão só um *erro escusável* (CTN art. 172, II), mas ainda erro escusável este apenas em relação a simples *formalidade.* Neste ponto, e *a fortiori* cabe, sem qualquer contestação, a aplicação da equidade (art. 108, IV do CTN.) e sob o prisma da *não punibilidade,* ainda protegido pelo art. 112 também do Código Tributário Nacional.

Precisamente para tais apreciações existe a boa jurisdição tributária como a do Egrégio Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo.

Um dos mais eminentes tributaristas e renomado comentador do Código Tributário da República Federal da Alemanha (Código este que teve a primazia entre as fontes do nosso CTN, conforme informa no Relatório a Comissão elaboradora), o Catedrático A. Spitaler, que foi verdadeiro Chefe de Escola, precisamente ressaltando as *bases fundamentais* do Código, diz que como nas democracias mais autênticas, uma dessas bases é

> "a farta existência da jurisdição tributária e a já há muito alcançada remoção da '*barbaridade de uma pena sem culpa*'."

ou no original, para autenticidade:

> "die starke Einschaltung der Finanzgerichtsbarkeit und die der 'Unkultur einer Strafe ohne Verschulden'."

A toda evidência e em face das provas juntadas nestes autos, a decisão recorrida merece ser reformada e cancelada qualquer punição.

Taxatividade da Lista de Serviços e Aplicação de seus Itens

Em reunião semanal da Mesa de Debates do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, na Faculdade de Direito da USP, foi proposta a discussão do seguinte tema: "Se o ilustre Mestre Aliomar Baleeiro reconhece e declara que a lista de serviços tributáveis pelos Municípios é *taxativa*, como se deverá entender a referência que S. Exa. faz de que cada item da relação comporta interpretação ampla e analógica?"

Como relator da questão, assim expusemos a problemática e conclusões, que foram aprovadas:

A lista é taxativa

I. Essa mesma referência, com um certo caráter de *obter dixit*, já foi transcrita no acórdão da Segunda Turma do STF, de 29 de outubro de 1973, RE n. 75.952, de São Paulo, *DJ* de 02.01.1974, p. 15 e mereceu do ilustre Professor José Nabantino Ramos, Sócio Fundador e Secretário deste Instituto, no *Dicionário do Imposto sobre Serviços* que acaba de publicar com Vera Damiani Vergueiro (Edição RT, 1975), a seguinte contestação, a nosso ver lapidar:

> "*Data venia* do eg. Supremo Tribunal é infeliz a ementa deste julgado. 'A lista... é taxativa, embora cada item da relação comporte interpretação ampla e analógica'.
> Não. A analogia está proibida pelo art. 108, § 1º, do CTN, em termos absolutos, que abrangem tanto os incisos como os parágrafos e os itens das leis. Urge distinguir entre a *interpretação* analógica e a identificação do gênero que a lei estabelece como fato gerador. São coisas diferentes, como vimos há pouco." (p. 103)

Com sua clareza didática o autor já ressaltara linhas acima que "Identificar o conceito de "congêneres", "correlatos", "similares" e "semelhantes", de fatos especificados na lei, não é incluir fatos novos no domínio tributário. Mas apenas demarcar os limites do gênero, isto é, do "território" a que a lei se refere". Tributando o gênero, ela já está tributando todas as espécies de que ele se compõe. Só haveria analogia se o intérprete, ao fixar o alcance do texto, passasse de espécie prevista a outra espécie não prevista, ou de um gênero previsto a outro gênero não previsto. Isto é que seria ir além, *mas allá del pensamiento dei legislador*, ou aplicar a lei "a casos novos e não previstos por ela".

Enquanto determina as espécies inclusas no gênero, o intérprete não faz, sequer, *interpretação* extensiva, que é permitida, porque não proibida pela lei. Realiza *interpretação* meramente gramatical, na fixação dos limites do gênero.

Também no recente livro de 676 páginas, que é um verdadeiro tratado do ISS, sob o título *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*", Editora RT, São Paulo, 1975, Bernardo Ribeiro de Moraes, que é Procurador Fiscal do Município de São Paulo, esclarece, não só com fundamentos doutrinários, mas jurisprudenciais que transcreve em notas de rodapé, a taxatividade da *lista*, nestes termos:

> "Não podemos deixar de conceber a lista de serviços baixada por lei complementar como *Taxativa*, por imperativo de ordem constitucional (Emenda Constitucional n. 1, de 1969, art. 24, n. II; D.L. n. 406, de 1968, art. 8º). Sua função é exatamente limitativa, restritiva, contendo as *únicas* atividades (serviços ou bens imateriais) sujeitas ao ISS. Assim se manifesta a doutrina especializada, a começar por Aliomar Baleeiro, que inicialmente entendera ser a lista de serviços não taxativa (57) para posteriormente, na segunda edição de seu *Direito tributário brasileiro*, reconsiderar seu ponto de vista, passando a afirmar que 'a lista a que se referem o art. 24, n. II, da Constituição Federal, e o art. 8º, do D.L. n. 834, de 1969, é taxativa: tributáveis serão só os serviços nela mencionados, embora cada item dessa lista comporte interpretação ampla e analógica' (58) . Já afirmamos, de há muito que a única corrente coerente com o ordenamento constitucional 'é a da taxatividade da lista de serviços baixada por lei complementar' (59). Maioria esmagadora dos autores agasalham o mesmo ponto de vista, de forma categórica, pronunciando-se pela taxatividade da lista de serviços, *v.g.*, Ruy Barbosa Nogueira (60), Rubens Gomes de Sousa (61), Arnoldo Wald (62), Manoel Lourenço dos Santos (63), José Afonso da Silva (64), Fábio Fanucchi (65) e muitos outros (66). A jurisprudência judicial também admitiu o caráter taxativo da lista de serviços, conforme pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal (67), do Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo (68), do Tribunal de Justiça da Bahia (69), do Tribunal de Justiça de Minas Gerais (70), ou do Tribunal de Justiça do Estado da Guanabara (71), para citar somente alguns. O último Tribunal citado, assim oferece sua hermenêutica do Texto Constitucional: 'a especificação dos serviços de qualquer natureza que ficaram sujeitos ao respectivo tributo, produziu dois importantes efeitos:
> 1º – retirou ao imposto aquela feição genérica e vaga que se lhe podia atribuir;
> 2º – possibilitou à autoridade administrativa, na constituição do crédito tributário pelo lançamento, determinar a matéria tributável, com a necessária clareza e individualização' (72).
> 'Cada item da lista de serviços abrange certas atividades, ali contidas de forma genérica, sem caráter específico rigoroso. Ao prever 'médicos', a lista está abrangendo com tal termo todas as atividades exercidas pelo médico, inclusive as especialidades (cardiologista, psiquiatra, neurologista, etc.). Ao prever a 'lubrificação', está incluindo na lista os diversos tipos de lubrificação. Embora aceita a taxatividade da lista de serviços, não podemos desconhecer que os itens ali estabelecidos *podem se referir, quando assim for proposto* a uma generalidade de serviços. São os serviços 'congêneres' e 'correlatos' a que alude a

> própria lista. Todavia, se determinado serviço não vem definido ou estabelecido em lei complementar (na lista de serviços), jamais ele poderá constituir fato imponível do ISS, por não ser da competência municipal sua oneração. Estão incluídos do campo de incidência do ISS os serviços previstos na aludida lista. O procedimento é o de *numerus clausus*.
> Em consequência, o legislador ordinário, condicionado à prévia existência de definição da lei complementar, deve decretar o ISS com fiel respeito à lista de serviços, podendo utilizar-se no todo ou em parte dos serviços nela definidos.
> É vedado ao legislador ordinário alterar a lista de serviços constante de lei complementar, aumentando-a, ou aceitando, como serviço, qualquer venda de bem imaterial (serviço), mas, sim, apenas certos serviços.
> Conforme verificamos, a Emenda Constitucional n. 1, de 1969, apresenta dois limites em relação aos serviços alcançados pelo ISS: não estarem compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados; e serem definidos por lei complementar." (p. 108-111)

II. Além dessas explicações tão procedentes desses autores para demonstrar que a lista é *taxativa* e que o princípio da legalidade não permite a ampliação analógica, convém ressaltar que na sétima edição do livro *Direito tributário brasileiro*, 1975, o próprio Mestre Aliomar Baleeiro esclarece melhor seu pensamento, ressaltando à página 264: "De certo o art. 97, do CTN, não tolera analogia para definição do fato gerador. Não se pode incluir na lista categoria que nela inexiste. Mas o que existe pode ser interpretado amplamente" e para esclarecer o que ele entende nesse caso por amplamente, dá até exemplo, nestes termos: "Não deixa de ser taxativa a lista se a relação, por exemplo, inclui o solicitador ao lado do profissional ou o parecerista ao lado do advogado (item 5)."

III. Isto, naturalmente, é apenas dizer que a espécie está dentro do gênero, o que é lógico e evidente. Isto não significa que um gênero, uma espécie ou uma categoria possa autorizar a abrangência respectivamente de outro gênero, outra espécie ou outra categoria não contempladas.

Passemos agora a examinar alguns itens que contêm a enumeração dos gêneros ou espécies, seguida das expressões *congêneres, outras* e como devem ser estas expressões entendidas.

A técnica das listas, tabelas ou elenco de tributações e a sua interpretação

IV. Cumprindo o preceito constitucional que determinou fossem os serviços tributáveis pelos Municípios – "definidos em lei complementar – o DL n. 406, pelo *caput* de seu art. 8º, deixou expresso que essa tributação semente pode incidir sobre "serviço da lista *anexa*".

Portanto, sem sombra de dúvida, o serviço *não constante* da *lista anexa* não incide, como não pode incidir, nesse imposto.

V. Todavia, não há dúvida que se uma *lista* como definem os dicionários, é uma "relação", "rol" ou "catálogo" de nomes ou denominações, não estamos perante uma simples lista de nomes ou patronímicos de pessoas numa lista de eleitores, mas de denominações, para efeitos jurídicos no campo da tributação.

Assim sendo, não basta a simples linguística para sua interpretação. É preciso nessa interpretação o uso da ciência e da técnica do Direito Tributário.

VI. Pois bem. Vejamos qual é a técnica das listas, elencos ou tabelas da lei tributária, e no caso qual o conteúdo de toda a lista em questão, como dos seus diferentes itens.

Em primeiro lugar, o art. 8º da lei complementar (DL n. 406) não fez apenas um enunciado genérico ou emprego de uma cláusula geral, isto é, que seriam suscetíveis de tributação os serviços que não fossem da competência da União ou do Estado, mesmo porque o comando constitucional traçou-lhe duas limitações: determinou-lhe que além de não poder incluir os serviços já da competência da União ou do Estado, cabe à lei complementar *definir*, isto é, especificar quais os serviços tributáveis pelos Municípios. Neste sentido é que o DL n. 834 expediu uma *lista* "completa" contendo 66 itens especificativos, formando um quadro ou balizamento *numérico*, de forma que nenhum Município possa criar um item além desses 66, isto é, não pode ser acrescido pelo Município um item 67.

Isto significa que a lista é *numerus clausus*. Não pode o Município ultrapassar a enumeração encerrada nos 66 itens.

VII. Não podendo ultrapassar a enumeração, poderia, entretanto, desobedecer, em cada item, a especificação deste? Por outras palavras, todos os itens são rigorosamente enumerativos de "nomes específicos"?

Nem todos.

Basta percorrer-se a *lista* e constatar-se que há em *alguns itens* "termos gerais seguidos de termos especiais". Assim por exemplo:

> 26. Banhos, duchas, massagens, ginásticas e *congêneres.*
> 28. Diversões públicas: *a) ... e congêneres;* b) ... e *congêneres;* c) ... *e congêneres;* d) ... e *congêneres.*
> 34. Organizações de feira de amostras, *res;* d) ... e *congêneres.*
> 35. Propaganda e publicidade..., desenhos *e outros materiais de publicidade.*
> 51. Cópia de documentos e outros papéis.

VIII. Ao contrário de se supor que esta técnica poderia informar a *taxatividade* da *lista,* isto significa que o legislador tanto teve em vista dar precisão e certeza à "listagem", que compôs toda a *lista* por meio de 66 itens especificativos, de tal forma que apenas naqueles em que entendeu colocar os congêneres, ou outros do mesmo gênero ou da mesma espécie, declarou expressamente *em cada caso.*

IX. Essa técnica é antiquíssima e obedece a regras que estão nos manuais e nos repertórios de jurisprudência e nem mesmo os itens que a contém "expressamente" ficam sujeitos a arbítrios, extensões e muito menos sujeitos a analogias jurídicas. Como se vê a congeneridade especificada em alguns itens é de similitude ou *analogia fática, são situações iguais na concreção,* isto é, no caso os "serviços" é que são na sua integridade iguais ou correspondentes ao expressamente previsto nas expressões *congêneres* ou *outros.*

X. Precisamente esclarecendo o caso no campo do Direito e tratando do seu emprego e interpretação na *legislação fiscal* e, ainda, fundamentando em ampla

jurisprudência, ensina o clássico Mestre Black em seu *Handbook on the construction and interpretation of the laws*, second edition, às páginas 203 e seguintes, que assim traduzimos:

> "*Termos gerais seguidos de termos especiais*
> 71. É regra geral de interpretação que quando as palavras gerais estão seguidas de uma enumeração de pessoas ou coisas, por palavras de um significado particular e específico, tais palavras gerais não devem ser tomadas na sua mais ampla extensão, mas devem ser entendidas como aplicáveis somente às pessoas *do mesmo gênero ou classe daquelas especificadamente mencionadas*. Esta regra não deve ser seguida no caso em que a intenção da legislação seja completamente em sentido contrário.
> Esta regra é conhecida como *ejusdem generis*, porque ela nos ensina que as expressões amplas e compreensivas em uma lei, tais como 'e todas as outras', ou 'quaisquer outras' devem somente ser aplicadas a pessoas ou coisas 'da mesma espécie', ou classe, daquelas especificamente citadas nas palavras antecedentes (210). Esta regra é de frequente uso e aplicação na interpretação das leis.
> Ilustrações e aplicações.
> A regra *ejusdem generis* é com propriedade aplicada em relação à legislação fiscal que concede isenções por meio de enumeração de espécies de bens e 'outros artigos'. O termo genérico é estritamente ligado à similitude daqueles especificamente citados (211). Igualmente, também, a aplicação de leis relativas à concessão de licenças ou *as que tributam certos serviços ou atividades*, ... devem ser restringidas aos casos iguais aqueles especificamente mencionados, quando a enumeração das espécies seja seguida do termo genérico 'ou outros casos' (212)."

XI. Neste seu notável e clássico livro, Black cita centenas de acórdãos, inclusive da Suprema Corte dos Estados Unidos, para demonstrar que mesmo quando a lei tributária utiliza, num determinado item, a abrangência do *ejusdem generis* (do mesmo gênero) somente inclui, como no caso, o serviço similar, isso é, aquele que na integralidade é igual ou suscetível de ser substituído pelo outro: no caso, pois, somente inclui os serviços "sucedâneos".

XII. Em conclusão, se a *lista é* taxativa e apenas alguns itens são genéricos, não procede, *data venia*, dizer-se, indiscriminadamente, que "cada item da relação comporta interpretação ampla e analógica". Isto feriria o princípio constitucional da estrita legalidade tributária (Constituição, art. 19, I; 153, § 29, e CTN, art. 97); instauraria o arbítrio e a insegurança na tributação e no caso do ISS ofenderia especificamente o disposto no art. 24, II, da Constituição, no art. 8º do DL n. 406, e destruiria a "Lista de Serviços" do DL n. 834, além de ir ao arrepio do disposto no § 2º do art. 108 do CTN, que não permite o emprego da analogia para exigir imposto não previsto em lei.

Ao contrário daquele pensamento, nenhum item da *lista*, isto é, nem mesmo os que contêm *expressamente* a cláusula *ejusdem generis*, podem fugir da regra pró-

pria de interpretação desta cláusula, como acima exposto, e muito menos desobedecer ao princípio de legalidade da tributação.

Aliás o STF não só já fixou definitivamente que a *lista é* taxativa, mas ao decidir contra a Prefeitura Municipal de São Paulo causa em que fomos advogado patrono do contribuinte, no RE n. 76.272, por acórdão unânime e já passado em julgado, fixou que a pretendida tributação analógica do serviço de coleta de lixo domiciliar era incabível. Como nenhum item incluiu aquele serviço, pretendia a Prefeitura sustentar que por analogia estaria incluído nos itens 27 (transporte urbano), 21 (limpeza de imóveis) ou no item 23 (desinfecção e higienização). Todos esses itens foram examinados desde a fase probatória e demonstrado que nenhum deles compreendia, era sucedâneo ou correspondente ao do serviço público contratado de coleta, transporte e dejeção de lixo e o STF, em face da Constituição e da legislação complementar, denegou o Recurso Extraordinário da Prefeitura, deixando decidido, no mérito:

> "O art. 8º desse diploma, nos itens invocados, prevê a incidência da tributação municipal sobre serviços de transporte urbano ou rural, bem como sobre serviços de limpeza, de imóveis e de desinfecção e higienização. Ao entender que a coleta de lixo, decorrente de contrato firmado com a própria Municipalidade recorrente, não se enquadra em qualquer daquelas hipóteses, limitouse o acórdão a interpretar a legislação pertinente.
> Decisão: Não conhecido. Unânime.
> T. em 17.5.73."

Crédito de ICM. Importações através de Outros Estados. Guerra Tributária

Resumo

1. Empresa com sede e estabelecimento em Vitória, no Estado do Espírito Santo, que destina e desembaraça mercadorias no porto de Santos, por as ter vendido e as ter de entregar no Estado de São Paulo.

2. Os portos são nacionais e o contribuinte tem o direito líquido e certo de escolher o porto de destino mais próximo do local de entrega, no interesse do seu negócio, da economia de transporte e no próprio interesse da economia nacional.

3. O tráfego de mercadoria dentro do território nacional é constitucionalmente livre e por si só intributável, quer em razão da procedência ou destino da mercadoria.

4. Exigência estapafúrdia, exacerbada e inócua da Fiscalização em coagir a importadora a transportar as mercadorias para o seu Estado, interná-la, para depois retorná-la e só então admitir o crédito do ICM por parte dos compradores paulistas. Repulsivo, já tipificado e banido ato de *guerra tributária*, pelas disposições da Constituição e do Sistema Tributário Nacional.

5. Direito líquido e certo da Consulente, de remeter tais mercadorias para desembaraço alfandegário no porto nacional, mais próximo de seus compradores se creditarem do ICM correta e comprovadamente pago ao Estado onde estão situados sua sede, seu estabelecimento e foi concluído o negócio mercantil.

6. Acórdãos unânimes do Supremo Tribunal Federal condenando tal guerra tributária interna, dentro da Federação e jurisprudencialmente qualificando como flagrante inconstitucionalidade, por ofensa ao art. 23, II, da Constituição, tais ilegalidades.

Consulta

Empresa importadora e exportadora, com sede e estabelecimento em Vitória, no Estado do Espírito Santo, de onde opera seus negócios mercantis, vem expor a questão abaixo e solicitar a V.Exa. se digne estudá-la para, de acordo com sua convicção sobre a mesma, dar seu judicioso parecer.

O fato

1. Esta empresa com estabelecimento e sede em Vitória, no Estado do Espírito Santo, vem importando mercadorias pelo porto marítimo de Santos, por motivo da natureza dos produtos, volume ou quantidade e melhores condições operacionais desse porto que, sabidamente, dispõe de instalações e aparelhamentos especiais, inclusive maior capacidade de armazenagem e sobretudo para *economia de transportes ou distâncias* quando ditas mercadorias são vendidas para entregas a compradores localizados no Estado de São Paulo.

2. Com enorme surpresa para a Consulente, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo está impugnando ou não admitindo que os compradores dessas mercadorias se creditem do ICM, que ela vendedora é obrigada a pagar e paga, ao Estado do Espírito Santo, sob alegação de que, embora sendo a mercadoria de propriedade e venda da empresa estabelecida e sediada naquele Estado da Federação e, ainda, embora constando das notas fiscais o pagamento do ICM que é incluído no preço pago pelo comprador, o Fisco Paulista não reconhece o direito de crédito dos respectivos compradores paulistas.

3. Para admitir esse crédito do imposto pago pela ora Consulente na sua operação de venda, segundo o entendimento alegado pelos funcionários do Fisco Paulista, esta empresa brasileira teria de transportar tais volumosas mercadorias do Porto de Santos para o Estado do Espírito Santo; fazer ingressar toda essa mercadoria naquele Estado e depois retransportá-la para as entregas aos compradores do Estado de São Paulo, o que nos parece não só um *absurdo*; uma exigência vexatória que nenhum sistema tributário no mundo das Federações poderia conter, nem contém, mas não só mais onerosa do que o próprio imposto. Evidente contrassenso, um desperdício de gastos, de trabalho, de combustível, de tempo; enfim, de prejuízos ao desenvolvimento econômico da nação, além de injusta discriminação fiscal e cerceamento ao livre tráfico de mercadorias dentro da unidade do território nacional.

4. À vista de todo o exposto, solicitamos ao ilustre Catedrático e Jurisconsulto seu parecer, sobre se tal exigência, como a pretensão de não admitir aos compradores o crédito do ICM, comprovadamente pago ao Estado do Espírito Santo por esta importadora, lá estabelecida e sediada, é ou não manifestamente inconstitucional e ilegal.

(a) p.p. Luiz Augusto Prado Barreto
Advogado

Parecer

I – A questão é muito simples, pois não só a partir dos textos e do contexto da "Constituição da República *Federativa* do Brasil" já está constitucionalmente resolvida, como explicitado na legislação complementar, na legislação ordinária, como regulamentar e *definitivamente* pacificada pela Jurisprudência cediça do Supremo Tribunal Federal, senão vejamos.

II – Preliminarmente o ICM não é imposto federal, não é cumulativo e muito menos, em espécie, imposto de "importação de produtos estrangeiros" "que tem como fato gerador" "a *entrada* destes no território nacional" (CTN, art. 19), nem IPI que "tem como fato gerador" "o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira" (CTN, art. 46, I), mas única e exclusivamente, nos termos da Constituição Federal, um imposto que, de acordo com o art. 23,

> "Compete *aos Estados* e *ao Distrito Federal* instituir *sobre*:
> II – *operações* relativas a circulação *de mercadorias*, realizadas por *produtores, industriais* e *comerciantes*, impostos que *não serão cumulativos* e dos quais *se*

> *abaterá*, nos termos do disposto em lei complementar, o *montante cobrado nas anteriores* pelo mesmo ou *por outro Estado*."

III – Como acentua a unanimidade da doutrina e da já pacificada jurisprudência, esse imposto nada tem a ver com a simples *entrada, saída* ou *transporte físico da mercadoria dentro do território de um Estado-membro*. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias, nova denominação do imposto que já teve os "nomina juris" de "Imposto sobre vendas *mercantis*" e "Imposto sobre *vendas e consignações*"; como estatui a vigente Constituição Federal (item II do art. 23), é e continua a ser "*sobre... 'operações'*, relativas à circulação de *mercadorias, realizadas* por *produtores, industriais* e *comerciantes*".

É e continua a ser um imposto sobre a circulação *mercantil*, isto é, sobre a *transferência* ou *mutação da posse* ou da *propriedade* de *mercadorias*.

IV – Que o ICM é e continuou a ser um imposto sobre a *circulação mercantil* e com uma estrutura de valor acrescido inclusive para impedir a "guerra tributária", foi a própria Comissão oficial da Reforma que previamente ensinou e declarou:

> "Cabe exemplificar, neste passo, com o tratamento dado ao imposto de exportação e ao imposto sobre *a circulação mercantil*, substitutivo do atual imposto de vendas e consignações, que *sabidamente* funcionam hoje, principalmente o segundo, como *armas de uma verdadeira guerra tributária* entre Estados produtores e Estados consumidores." (Primeiro Relatório da Comissão, publicado na edição Fundação Getulio Vargas e Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, v. 17, Rio, 1977, p. 31)

Em nenhuma hipótese o ICM pode incidir ou ter como fato gerador apenas *a* entrada da mercadoria *no território do Estado* ou o fato de ser ela transportada ou trafegar *dentro do Estado*, enquanto na posse ou propriedade de produtor, industrial ou comerciante e muito menos se os seus estabelecimentos estiverem em território de outros Estados.

V – O Decreto-lei n. 406/1968, de natureza complementar como a do CTN (§ 1º do art. 18 da CF), somente admite três "modelos" de fato gerador, assim delimitando as únicas "hipóteses de incidência" em favor de cada Estado-membro ou do Distrito Federal, quando os respectivos estabelecimentos comerciais, industriais ou produtores, ou restaurantes estiverem instalados *dentro do seu respectivo território*:

> "Art. 1º O imposto sobre *operações* relativas à circulação *de mercadorias* tem como *fato gerador*:
> I – saída de mercadorias *de estabelecimento* comercial, industrial ou produtor;
> II – a entrada *em estabelecimento* comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior *pelo titular do estabelecimento*;
> III – o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias *em restaurantes*, bares, café e estabelecimentos similares."

Estas mesmas disposições estão no art. 1º, itens I, II e III, da Legislação Ordinária do Estado de São Paulo (Lei n. 440/1974), como no Regulamento Paulista do ICM, art. 1º, I, II e III, do Decreto n. 17.717, de 25 de setembro de 1981.

VI – Ora, se a mercadoria é importada pelo titular do estabelecimento situado no território do Estado do Espírito Santo e nele documental e patrimonialmente entrou para o acervo de mercadorias daquele estabelecimento, tanto faz entrar no Brasil pelo porto de qualquer dos seus Estados que a posse ou a propriedade dessa mercadoria é e continua daquele titular e; se esse estabelecimento localizado naquele Estado, no caso vende essa mercadoria que entra pelo porto de Santos a outro estabelecimento localizado dentro do Estado de São Paulo, é claro, óbvio ou evidente que este estabelecimento comprador tem o direito de se creditar do ICM que o vendedor pagou legal e religiosamente ao único Estado sujeito ativo ou titular desse ICM. Se o Estado de São Paulo não aceitar esse crédito, cometerá a mais grave das infrações à Lei que é a infração a princípio constitucional, qual seja o da *não cumulatividade* (art. 23, I, da CF).

VII – O ICM é um imposto sobre o negócio *jurídico* ou *operações negociais* com *mercadorias* e quando as partes desse negócio sejam *produtores, industriais* ou *comerciantes*.

Não é imposto como IPI que incide *sobre o produto* industrializado, sobre o manufato ou artefato destinado ao consumo. Não.

O ICM, muito diferentemente, é um imposto que somente incide e pode incidir sobre a "operação" relativa à circulação de *mercadorias*, isto é, sobre o *negócio ou ato mercantil* realizado por produtor, industrial ou comerciante, por meio do qual seja transmitida a posse ou a propriedade desse bem móvel quando, normativa ou juridicamente qualificado como "mercadoria". Isto é, objeto de *mercancia* ou *mercadejo*.

Tanto a mercantilidade é requisito de toda essa qualificação ou modelação jurídico-constitucional que objeto dessa circulação somente pode ser "mercadoria" e que essa circulação ou transferência (da posse ou da propriedade, mediante *jus, pretio et consensus*) esteja sendo feita em princípio *comercialmente*, por quem exerce atos habituais de comércio, com *intenção* de auferir *lucro* desse negócio mercantil: somente produtores, industriais e comerciantes.

Tanto assim é, que, quando um particular vende ou transfere a posse ou propriedade de um bem móvel, por exemplo, de um veículo, a outro particular, embora ao tê-lo comprado de um comerciante como mercadoria que era em mãos deste e tenha esse negócio anterior incidido no ICM, agora, ao revendê-lo a outro particular, a própria antiga mercadoria deixa de ser mercadoria, passando a ser simples "coisa", não objeto de comércio ou de ato mercantil, não incidindo no ICM. Esta segunda "relação fática" (*Sachverhalt*) não se subsume à "hipótese de incidência" (*abstrakt Tatbestand*), não se *realizando*, neste caso, nenhum "fato gerador de imposto" (*Steuertatbestand*).

VIII – Assim, sendo o ICM, como é, um imposto cujo fato gerador é uma "situação jurídica" ou "a prática do ato ou da celebração do negócio" "jurídico perfeito e acabado" (vide arts. 114, 116 e 117 do CTN), que o art. 23, II, da Constituição, para efeito da outorga *de poder tributário e de competência tributária*, delimita com a expressão de "*opera*ções relativas à circulação *de mercadorias*, realizadas por *produtores, industriais* e *comerciantes*", essa circulação. Como já referimos,

não é a simples circulação física, pela só entrada no, saída do, ou passagem da mercadoria *pelo território de um Estado* ou do Distrito Federal.

Este fato ou fenômeno físico do simples “tráfego” de mercadoria, *constitucionalmente*, por si só está expressamente *excluído de qualquer tributação* pelas normas *repetitivas* e proibitivas, tanto dos textos, como de todo o contexto da Constituição da República, que assim encadeamos e conjuminamos:

> “Art. 1º O Brasil é uma República *Federativa*...
> Art. 46...
> § 1º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente *a abolir a Federação* ou a República.
> Art. 10. – A União não intervirá nos Estados, salvo para:
> I – manter a *integridade* nacional.
> V – reorganizar as finanças do estado que:
> c) adotar medidas ou executar planos econômicos ou *financeiros* que *contrariem as diretrizes estabelecidas em lei federal*;”
>
> “Art. 8º Compete à União:
> XVII – legislar sobre:
> c) normas gerais... de *direito financeiro*...
> m) regime dos portos...
> n) *tráfico* e *trânsito* nas vias terrestres.”
>
> “Art. 18...
> § 1º Lei Complementar estabelecerá normas *gerais de direito tributário*, disporá sobre os *conflitos de competência* entre... os Estados... e regulará as *limitações constitucionais do poder de tributar*.”
>
> “Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> II – estabelecer *limitações ao tráfego* de pessoas ou *mercadorias*, por meio de *tributos interestaduais* ou intermunicipais;”
>
> “Art. 20. – É vedado:
> II – aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer *diferença tributária entre bens de qualquer natureza*, em razão *de sua procedência* ou *destino*.”

IX – Para não alongarmos a demonstração do óbvio, isto é, que em nenhuma Federação do orbe terrestre seria permitido ao Fisco de um Estado-membro fazer essa “guerra tributária” dentro da sua unidade territorial e muito menos obrigar ao importador e proprietário da mercadoria transportá-la para o território do Estado de sua sede e estabelecimento, e trazê-la de volta para, só assim, reconhecer o ICM lá pago, basta ver que tais condições são impossíveis.

Tais condições impossíveis, para só então reconhecer o crédito, são aberrações. Basta referir que, ao contrário, como a unanimidade de nossos constitucionalistas esclarecem, a interpretação e a aplicação de todo o capítulo do “Sistema Tributário” da Constituição e demais normas tributárias têm de ser feitas em harmonia com o desenvolvimento econômico e social da Nação.

Jamais a tributação pode ser instrumento de "guerra tributária" interna e muito mais admitir tão estapafúrdia ("non sense") exigência burocrática, em prejuízo, não só *dos contribuintes*, mas da *economia nacional* e consequentemente do Povo e da Nação.

X – A Constituição admite, como inclui na sua discriminação de impostos, o imposto sobre "*serviços* de transporte" de competência da União (art. 20, VII) e o imposto sobre "*serviços* de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar", aos Municípios.

Porém, em nenhum dispositivo permitiu que o Estado-membro, mediante elocubração de funcionários fiscais possa ser inventado ou distorcido o "fato gerador" do ICM, para querer entender que o simples fato de uma mercadoria ser importada por contribuinte de outro Estado-membro, recebida, entrada ou desembaraçada em porto marítimo localizado no território de um Estado-membro, este possa exigir ICM ou não reconhecer o direito de crédito.

XI – Neste caso, como ficariam os Estados do Brasil, não banhados pelo mar, e que "fisicamente" não possuem portos? Os portos do Brasil nem sequer são estaduais, eles são *nacionais* (CF, arts. 4º, VI e 8º, XVII, *m*).

XII – Além de todos os dispositivos constitucionais que, *imperativamente*, vedam ou proíbem as limitações ao *tráfego* de mercadorias dentro da unidade do território nacional (art. 19, II), proibindo ainda "estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza em razão de sua procedência ou destino" (art. 20, III) e portanto excluindo a possibilidade de ser criado diretamente, e muito mais, por meio de *expediente indireto*, ilegal ou *fraudulento*, qualquer imposto (não sobre o *serviço* de transporte lucrativo, empresarial ou profissional, para terceiro, vide art. 8º do DL n. 406/1968), mas sobre o valor da mercadoria pelo simples fato de ela entrar *fisicamente* no, ou *ser transportada* dentro ou através do território de um Estado.

Como ficariam, por exemplo, os Estados cujos contribuintes atravessassem com mercadorias o território do Estado de São Paulo para as entregarem em outros?

Por acaso o território do Estado de São Paulo não integra a unidade territorial da Federação?

Com tais absurdas pretensões, os atuais funcionários fiscais estarão querendo exumar as "horrorosas barreiras fiscais" do "Ancien Régime" caboclo?

XIII – Na verdade, tais pretensões fiscais estarão, por elocubração, querendo alterar "a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas *de direito privado*, utilizados, expressa ou implicitamente, *pela Constituição Federal*" "para definir... competências tributárias", pois querem distorcer todo o contexto da Constituição Federal e mais especificamente fraudar o texto literal do art. 23, II, quando tal expediente é vedado à própria lei tributária pelo art. 110 do CTN.

Com efeito.

XIV – Precisamente para proibir e impedir ao próprio legislador ordinário alterar *competência tributária*, que somente a Constituição pode outorgar, o art. 110 do CTN, como lei complementar da Constituição (art. 18, § 1º) estatui:

> "Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de *direito privado*, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, *para definir* ou limitar *competências tributárias*."

XV – Ora, já vimos que a Constituição Federal, para delimitar o fato gerador do ICM adotou, devidamente encadeadas, as palavras conceituais do Direito Comercial no art. 23, II, tais como "operações" relativas à "circulação" de "mercadorias" "realizadas" por "produtores", "industriais" e "comerciantes" e, ainda, estatui, ou melhor, inclui no *Estatuto do Contribuinte* o seu direito subjetivo-público, assim imperativamente *modelado*:

> "impostos que *não serão cumulativos* e dos quais *se abaterá* nos termos do disposto em lei complementar, o *montante cobrado* nas anteriores (operações) pelo mesmo ou *por outro* Estado".

A jurisprudência definitiva do Supremo Tribunal Federal

XVI – Além do quanto já foi exposto, para concluirmos e deixar definitivamente comprovado o erro, improcedência e mesmo a manifesta inconstitucionalidade e ilegalidade da estapafúrdia exigência fiscal de ida e volta da mercadoria para o Estado do Espírito Santo e o direito constitucional subjetivo-público, líquido e certo, de os compradores se creditarem do imposto pago pela Consulente ao Estado do Espírito Santo e a eles repassados através do preço e das notas fiscais, podemos invocar as decisões uniformes da Egrégia Suprema Corte, em numerosos acórdãos *unânimes*, que são os seguintes:

XVII – Conforme acórdão no RE n. 91.107/MG, publicado na *RTJ* n. 95, páginas 862 a 863, especificamente sobre esse direito de crédito do ICM pago a outro Estado, por *unanimidade de votos*, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, sendo Relator o eminente Ministro Décio Miranda, foi decidido e assim ementado:

> "Tributário. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Não cumulatividade (Constituição, art. 23, II). Incentivos fiscais no Estado de origem. O imposto que deixou de ser pago no Estado de origem ainda que não reconhecida ou testada a isenção pelo Estado de destino da mercadoria, não pode ser por este exigido, sem ofensa ao princípio da não cumulatividade."

Neste seu voto vencedor, o Ministro Décio Miranda esclarece que, não só o não reconhecimento desse direito de crédito do ICM (mesmo no caso de o vendedor estar *isento* naquele Estado, e portanto "a fortiori" quando pago, como no caso da ora Consulente), mas acentua que esse desrespeito configura flagrante *inconstitucionalidade*, pois é uma desobediência ao *princípio da não cumulatividade* estatui no art. 23, II, da Constituição Federal.

Além disso, cita ainda, em apoio a estes fundamentos, acórdãos uniformes no mesmo sentido, todos do Supremo Tribunal Federal, estando assim redigido seu voto:

> "A tributação pelo segundo Estado, na hipótese configurada nos autos contraria o princípio da não cumulatividade do imposto, inscrito no art. 23, II, da Constituição.
> E assim tem entendido o Supremo Tribunal Federal, como o demonstra a recorrente, ao trazer à colação os acórdãos proferidos nos Recursos Extraordinários 77.093, relator o saudoso Ministro Aliomar Baleeiro, R.T.J. 73/487; RE 78.589, com o mesmo relator, R.T.J. 73/898; RE 86.217, relator o Sr. Ministro Cunha Peixoto, D.J. 3.6.77.
> Isto posto, conheço em parte do recurso, pelas letras *a* e *d* e lhe dou provimento, *para reformar o acórdão recorrido na parte em que não admitiu a dedução do imposto declarado isento no Estado de origem*.
> É o meu voto."

XVIII – Também nesse mesmo acórdão, em seu voto o Sr. Ministro Cordeiro Guerra, ex-Presidente da Suprema Corte, cita mais acórdãos no mesmo sentido, sendo o de sua lavra relativo à desobediência do Estado do Rio em relação ao ICM *do Estado do Espírito Santo*, no qual condenou o Estado infrator a cumprir aquele reconhecimento, nestes termos:

> "O Sr. Ministro Cordeiro Guerra: Sr. Presidente, já fui Relator de um acórdão em que o Estado do Rio de Janeiro queria cobrar ICM sobre o que era *isento pelo Estado do Espírito Santo*.
> Nessa oportunidade, examinando a espécie, encontrei também julgado desta Corte, relatado pelo eminente Ministro Oswaldo Trigueiro, num caso do Rio Grande do Sul, *em relação ao Estado de São Paulo*.
> Acompanho o Voto do eminente Relator, conhecendo do recurso e lhe dando provimento."

XIX – Mais recentemente, a Secretaria de Economia e Finanças, do Ministério da Fazenda, que dirige o órgão de orientação dos próprios Convênios dos Estados em matéria de ICM e para informação e acatamento por parte dos Estados, na publicação especializada que remete aos Estados, *Coletânea de Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*, edição de Brasília/DF, 1981, incluiu a ementa do Acórdão n. 91.107, no RE de 17 de outubro de 1980, constante da página 11, nestes termos:

> "Tributário. Imposto sobre a circulação de mercadorias. Não cumulatividade (Constituição, art. 23, II). Incentivos fiscais no Estado de origem. O imposto que deixou de ser pago no Estado de origem, ainda que não reconhecida ou contestada a isenção pelo Estado de destino da mercadoria, *não pode ser este exigido,* sem ofensa ao princípio da não cumulatividade."

XX – Em face de todo o exposto e dos inúmeros acórdãos unânimes do Supremo Tribunal Federal, respondemos que a exigência de que a ora Consulente teria de remeter a mercadoria recebida pelo Porto de Santos para o Estado do Espírito Santo, para depois transportá-la de novo para o Estado de São Paulo, para que o Fisco Paulista viesse a permitir ou reconhecer o direito de crédito dos compradores paulistas, não só não tem procedência e constitui absurdo que ne-

nhuma lei contém, nem pode conter, mas serve para demonstrar a própria "contradictio in terminis".

Realmente. O fato de a mercadoria entrar pelo Porto de Santos e transitar pelo território paulista, embora em demanda ao território do Estado do Espírito Santo, seria o mesmo trânsito que erroneamente pretenderam tomar como eventual, impossível e falso "fato gerador". Portanto, além de absurda e ilegal a exigência de mandar remeter e retornar a mercadoria, ela seria inócua.

Quanto ao direito de crédito do ICM, por parte dos compradores paulistas, no caso, como demonstrado e definitivamente já decidido pelo Supremo Tribunal Federal, constitui direito líquido e certo, fundado em princípio constitucional literalmente expresso no art. 23, II, da Constituição da República.

XXI – Nos termos do art. 153, § 21, da Constituição Federal e da Lei n. 1.533, de 31 de dezembro de 1951 e suas alterações, cabe à Consulente como aos seus respectivos compradores, a impetração de mandado de segurança, isoladamente ou em litisconsórcio, pois assim reza o art. 1º desta Lei:

> "Art. 1º Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo não amparado por *habeas corpus*, sempre que, ilegalmente, ou com abuso de poder, alguém sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça."

A impetração do mandado deverá ser em caráter *preventivo* enquanto houver justo receio de sofrer essa coação ilegal, caso tal coação venha ser efetivada e exigido pagamento indevido, fiança ou depósito para defesa, terão o prazo de 120 dias (art. 18) para a impetração de mandado de segurança repressivo. Como já vimos, trata-se de direito constitucional líquido e certo.

Este é o nosso parecer, s.m.j.

Notas sobre o Novo Sistema Tributário: o Imposto sobre Produtos Industrializados – Reforma da Reforma Tributária – a Burocratização Fiscal das Atividades Privadas[1]

Um dos problemas de maior relevância que está a exigir a dedicada colaboração de todos os estudiosos de nosso direito tributário é o da pesquisa e determinação dos princípios informativos de cada tributo do novo sistema.

Nessa tentativa deverão ser comparados os tributos alterados, como também os extintos e os novos, para se apurarem quais os princípios que permanecem válidos ou mesmo se, na essência, não houve alteração e, consequentemente, poder-se fixar o que continua aplicável, da doutrina e da jurisprudência.

Tomemos hoje, como exemplo, o caso do "Imposto sobre Produtos Industrializados".

A modificação que a chamada reforma tributária fez da tradicional denominação de "Imposto de Consumo" para "Imposto sobre Produtos Industrializados" implicou a alteração da natureza jurídica desse tributo?

Tendo a Emenda Constitucional n. 18, que estruturou a reforma tributária, colocado sob o título de "Imposto sobre a Produção e a Circulação" o art. 11 que institucionalizou esse imposto, seria ele agora não mais um imposto de consumo, mas um imposto de produção? Em outros termos: o agora chamado "Imposto sobre Produtos Industrializados" é um imposto sobre o consumo e, consequentemente, continua a ele aplicada a grande elaboração doutrinária e jurisprudencial que, em torno desse nosso antigo imposto, já se formou ou, ao contrário, é ele um imposto sobre a produção e necessita de toda uma reelaboração?

Como estabelece o art. 4º do Código Tributário Nacional, "a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação". Ensina a doutrina alemã, que foi e tem sido a maior elaboradora da teoria do fato gerador, que este deve ser encarado não somente do ponto de vista concreto objetivo (*in sachlicher Hinsicht*) mas também do ponto de vista temporal (*in zeitlicher Hinsicht*), ou seja, do momento da sua ocorrência[2].

O que diferencia o imposto sobre a produção, do imposto sobre o consumo é precisamente *o aspecto temporal do fato gerador*, isto é, o momento da ocorrência ou da realização deste fato gerador.

Portanto, se a lei criadora do imposto estabelece que a obrigação nasce no momento em que o produto é acabado dentro do estabelecimento, de modo que

---

[1] A conferência foi revista pelo prolator.

[2] Cfr. *Steuerschuldrecht*, W. Merk, 1926, p. 38.

a produção, mesmo em estoque, seja tributada, estaremos frente ao imposto de produção, porque, no caso, o que está sendo gravado não é a mercadoria, não é o bem produzido, mas é o *processo* de fabricação. Observe-se bem esse aspecto: o processo de fabricação é que está sendo tributado, imposto de produção é um imposto arcaico, é um imposto que os países civilizados já deixaram de utilizar na sua sistemática tributária. Encontramo-lo, de um modo geral, somente até o século XVIII. Na atualidade seria possível o imposto de produção, mas já não com aquela função fiscal de carreamento de renda para o tesouro público, com aquela função de imposto neutro, mas somente se empregado com a chamada função extrafiscal, de tributo ordinatório, de tributo que condiciona atividades.

Vamos dar um exemplo: digamos que se criasse um imposto de produção sobre o número de teares de uma tecelagem. Com que fim? Para que o proprietário modernizasse a sua maquinaria. Sendo obrigado a pagar um imposto sobre o número de teares, o produtor irá procurar teares que tenham muito maior capacidade de produção. O imposto sobre a produção hoje só seria admissível com esta função.

Na Escócia, por exemplo, houve um tributo que incidia sobre o número de alambiques e o resultado foi a modernização ou melhoria da produção.

Na França, tivemos esse imposto incidindo sobre a produção da beterraba, mas relacionado com a área de produção, de modo que os produtores procuraram aumentar o índice da produção em relação às áreas utilizadas.

Ora, enquanto o imposto sobre a produção atinge o processo de obtenção dos bens; o de consumo, como está a indicar o seu nome, alcança o consumo ou os gastos dos particulares.

Ernst Blumenstein, que foi o expoente dos juristas tributários na Suíça, dando as características do imposto de produção, em contraste com o de consumo, esclarece:

> "An die Herstellung von Waren knüpfen bestimmte *Fabrikationsseteuern an.* Steuerobjekt ist der Herstellungs prozess als solcher ohne Berücksichtigung des späten Verbrauchs."[3]

Ou em vernáculo:

> "Sobre a fabricação de mercadorias incidem determinados *impostos de produção.* O fato gerador do imposto é o *processo de fabricação* como tal, sem consideração ao posterior consumo."

Portanto, como se vê, no imposto de produção não se objetiva tributar o consumo. Não interessa o destino do produto: o objeto tributado é o próprio processo ou técnica de produção.

Já o imposto de consumo é aquele que incide sobre as mercadorias, ao saírem da alfândega ou da fábrica, porque a lei considera que nesse momento estão sen-

[3] Grundriss des Schweizerischen Steuerrechts, Band I, System des Steuerrechts, Zweite neu bearbeite Auflage, Zurich, 1951, p. 132.

do lançados ao uso. O imposto de consumo incide sobre os produtos ou artigos de consumo, os produtos industrializados, ou seja, aqueles que já estão prontos ou aptos para serem utilizados ou consumidos. A lei tributa, assim, o consumo, os gastos ou despesas dos particulares, na presunção de que a maior ou menor despesa é índice de capacidade econômica e, portanto, contributiva, É certo que se descermos na escala da riqueza, as famílias de menor recurso consumirão os artigos de primeira necessidade em maior proporção, em relação ao seu ganho. Por isso o legislador procura evitar a tributação dos artigos de primeira necessidade e tributar mais os produtos suntuários e especialmente os artigos de vício.

Todas essas características do Imposto de Consumo continuam na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados.

O Decreto-lei n. 34, de 18 de novembro de 1966, mudou a denominação, mas não alterou o fato gerador que pela Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, continua tendo como momento a saída para o consumo ou no dizer da lei:

> "Art. 2º Constitui fato gerador do imposto:
> I – quanto aos produtos de procedência estrangeira, o respectivo *desembaraço aduaneiro*;
> II – quanto aos de produção nacional, a *saída* do respectivo estabelecimento produtor."

É verdade que a Emenda Constitucional n. 18, ao instituir a reforma tributária, estabeleceu:

> "Secção IV
> Impostos sobre a Produção e a Circulação
> Art. 11. Compete à União o imposto sobre produtos industrializados.
> Parágrafo único. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores."

A reforma da reforma tributária

A referência no título, ao imposto de *produção* foi, a nosso ver, um engano da Emenda n. 18. A reforma da reforma tributária que a Constituição promulgada a 24 de janeiro de 1967 acaba de fazer já cancelou esse título, conservando a denominação de imposto sobre produtos industrializados, como as características de seletividade das alíquotas em função da essencialidade dos produtos e não cumulatividade (art. 22, IV e § 4º), características essas que de resto já estavam na legislação ordinária.

A Constituição de 1967 realmente veio em muitos pontos reformular a chamada reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18.

Em primeiro lugar, voltando ao sistema da Constituição de 1946, de especificar na partilha dos impostos, de per si, os impostos federais, estaduais e municipais (arts. 22, 24 e 25), não aceitou a reunião pelos grupos econômicos, de "Impostos sobre Comércio Exterior", "Impostos sobre o Patrimônio e a Renda" e

"Impostos sobre a Produção e a Circulação ou ainda "Impostos Especiais". Esta classificação ficou apenas no Código Tributário Nacional.

Ainda a Constituição de 1967, colocando dentro da "organização nacional" (Título I) como capítulo V – "Do sistema tributário", deixou expresso o princípio de legalidade tributária, como estava na Emenda n. 18, rezando:

> "Art. 20. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – Instituir ou aumentar tributo, sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;"

mas no capítulo dos direitos e garantias individuais pelo art. 150, § 29, restabeleceu, em sua plenitude, a disposição do § 34, art. 141, da Constituição de 1946 e que reza:

> "Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra."

Tendo em vista especialmente que a Constituição de 1967 veio permitir ao Presidente da República expedir decretos com força de lei sobre finanças públicas (art. 58, II), a volta desta dupla garantia em matéria tributária é uma verdadeira necessidade para, até certo ponto, impedir as surpresas na tributação. Criado ou aumentado em um exercício, o imposto novo ou seu aumento somente poderá vir a ser exigido no exercício seguinte.

Outra reformulação tributária de grande consequência que a Constituição de 1967 trouxe foi a reinstituição da competência residual para criar impostos diferentes dos já discriminados na Constituição. A Constituição de 1946 previa no seu art. 21 que a União e os Estados poderiam decretar outros tributos além dos que lhes eram atribuídos pela Constituição, com prevalência do imposto federal sobre o estadual idêntico. O resultado da arrecadação seria partilhado na forma do mesmo art. 21. A Emenda Constitucional n. 18 suprimira essa competência totalmente (art. 5º) e agora o § 6º do art. 19 da Constituição de 1967 veio estabelecer que "a União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos nesta Constituição, instituir *outros*, além daqueles a que se referem os arts. 22 e 23 e que não se contenham na competência tributária privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual, em relação a determinados impostos, cuja incidência seja definida em lei federal".

Logo que divulgados os primeiros ensaios da reforma tributária supôs-se, por exemplo, que em nosso país viesse a ser criado o chamado imposto "sobre o patrimônio", existente em certos países, pelo qual o contribuinte, no fim de cada ano, paga uma percentagem sobre o valor total de sua fortuna ou patrimônio. A Emenda Constitucional n. 18, por seu art. 5º havia fechado essa porta, que agora se abre novamente, isto é, do ponto de vista Constitucional desaparece esse obstáculo.

Ernst Blumenstein, na Suíça, tratando desse tipo de imposto sobre o patrimônio, diz que é um tributo sobre "a totalidade das coisas e direitos pertencentes a uma pessoa, consoante o direito privado".

Há tipos variados de aplicação desse imposto, mas em geral, como uma tributação sobre a economia estática, tem sido condenado. Foi especialmente após períodos de guerra que os países dele lançaram mão, sob necessidades prementes. Nos países de língua alemã é o chamado "Vermögensabgale" (tributo sobre o patrimônio), na Inglaterra "Capital levy", na Itália "Imposta straordinaria sul patrimonio", na França o "prélèvement sur la fortune" (cf. Gerloff-Neumark, *Tratado de finanzas*, tomo II, p. 539 – El impuesto al patrimonio).

Se é verdade que em face da outorga agora atribuída à União, esta não estará impedida de criar novos tributos desde que não conflitem com os já discriminados, não nos parece viável, do ponto de vista econômico e financeiro, que a União venha a criar o citado tipo de imposto sobre o patrimônio, num país em desenvolvimento, descapitalizado e cuja pressão tributária já está muito acentuada.

Mais uma novidade tributária que a Constituição de 1967 trouxe e de grandes implicações é a que se lê no § 2º do art. 20:

> "A União, mediante lei completar, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais."

A inclusão da isenção dos impostos federais nesse dispositivo, a nosso ver, foi um engano do legislador constituinte, pois tendo a União o poder de decretar os impostos federais por lei ordinária, não há razão para exigir que ela mesma só possa dar isenção de seus impostos "mediante lei complementar". A lei complementar que é uma lei "nacional", exigindo "maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional" (art. 53) é um requisito para só permitir que a União interfira no poder tributário dos demais níveis de governo, excepcionalmente. De qualquer forma representa esse dispositivo o corte de mais um pedaço da decantada autonomia tributária dos Estados e Municípios.

Burocratização fiscal das atividades privadas

Finalmente, o terceiro tema que desejo expor é sobre o problema da burocratização fiscal das atividades privadas em nosso país, burocratização esta que a Reforma, nem a Reforma da Reforma, estão levando em consideração. Estamos assistindo a um verdadeiro gigantismo de nossa legislação tributária, aumentando cada vez mais as dificuldades de entendimento e aplicação dessas leis e o que é mais grave, à transferência contínua das obrigações das repartições e dos funcionários fiscais para os particulares.

Os senhores veem, por exemplo, que é pelo mecanismo do lançamento que o Estado Tributário mais efetivamente interfere nas atividades privadas e em nosso país ele está cada vez mais transferindo aos cidadãos enorme carga de obrigações que originária e primordialmente cabe à Administração Pública.

Realmente, é por meio da atividade de lançamento que a Administração investiga, apura e afinal individualiza a obrigação tributária para concretizar a imposição sobre a renda ou patrimônio do contribuinte.

É sem dúvida uma atividade administrativa que implica interferência na esfera dos direitos individuais. É o próprio contribuinte, entretanto, que tendo a melhor ciência e consciência dos fatos fiscais com ele relacionados pode prestar a melhor colaboração ao Fisco, nesse setor.

Mas ao invés de o Fisco contentar-se com a já preciosa colaboração no "esclarecimento dos fatos", vejam bem os senhores, porque a função do contribuinte é em relação aos fatos (em relação à legalidade a atribuição fundamental é das repartições), o Fisco brasileiro vem-se excedendo de tal forma, que está dia a dia, entre nós, transferindo os próprios serviços burocráticos e até os riscos da interpretação e aplicação das leis tributárias para os contribuintes que não são remunerados para a prestação desses serviços, mas, muito pelo contrário, pagam tributos para remunerar aos funcionários que devem exercê-los, exatamente porque precisam do seu tempo para dedicá-lo às suas atividades normais.

Se do prisma do Estado de direito tal desigualdade representa uma manifesta ofensa à ordem jurídica (art. 150 da Constituição) examinado também sob o prisma constitucional da ordem econômica e social isto representa uma burocratização da iniciativa privada que não só ofende a liberdade assegurada pelo art. 157 da Constituição, mas causa perturbação na produção nacional, desviando coativa e indevidamente as atividades privadas.

Recentemente, tive oportunidade de verificar alguns casos do chamado campo dos incentivos fiscais. Muitas empresas estão desistindo dos apregoados favores fiscais pela impossibilidade de fato de cumprirem a coorte de exigências, a enorme burocracia, porque, fazendo um cálculo do custo dos trabalhos burocráticos, este supera aos favores fiscais acenados pela lei como incentivos!

Ora, quando mais a nação em desenvolvimento está precisando de aumento de produção, a própria legislação, quer na esfera federal, quer nas estaduais, como nas municipais, vem errônea e progressivamente criando, impondo e transferindo serviços burocráticos aos cidadãos.

Dino Jarach, professor italiano que veio lecionar na Argentina, escrevendo sobre o problema do lançamento, observa, com o conhecimento europeu que tem, o que está ocorrendo nas Américas e principalmente no Brasil.

Os senhores sabem que os tributos são de lançamento direto quando o próprio Fisco faz o lançamento, de autolançamento quando feito pelo próprio contribuinte e misto quando o contribuinte presta esclarecimento para o Fisco operar ao lançamento.

Pois bem, Dino Jarach observa que a tributação na Europa é, na maioria dos casos, direta. Quer dizer, a Fazenda Pública é que se encarrega de fazer os lançamentos, é ela que se responsabiliza pelos lançamentos. Não só se encarrega materialmente da sua elaboração, como também se responsabiliza pela boa compreensão das leis e pela boa aplicação, dando mais garantia ao contribuinte.

Nesse particular, o que estamos fazendo no Brasil?

Estamos transformando quase todos os tributos, mesmo aqueles que pela sua natureza não devessem ser de autolançamento, transformando-os em autolançados, transferindo a função lançadora das repartições para o contribuinte. Estamos cada vez mais procedendo a burocratização das atividades particulares e prejudicando a produção nacional.

Convém notar, a esta altura, que isto não representa divisão ou racionalização de trabalho, pois quanto mais autolançamentos, quanto mais livros fiscais, quanto mais guias, notas, enfim, documentário de controle vai sendo criado, com enorme dispêndio e serviço burocrático para os particulares, maior vai sendo também o número de funcionários necessários para examinar e fiscalizar esse volumoso material e o que a prática diária tem demonstrado é precisamente que a burocracia está sendo espalhada e contaminando as atividades individuais quando, pelo contrário, devia ser limitada o mais possível ao âmbito das repartições fiscais que existem, foram criadas e são financiadas para se encarregarem desses serviços.

Uma das obrigações elementares e mesmo indelegáveis do Estado é a de assegurar aos cidadãos a certeza do direito, como lhes garantir a justiça de sua aplicação. É verdade que a interpretação como a aplicação finais ou conclusivas somente são outorgadas em nosso sistema pelo Poder Judiciário, mas como na via administrativa já são exigidas obrigações legais dos contribuintes, nessa mesma via tem o Poder Público o dever de esclarecer as dúvidas e procurar aplicar da melhor forma possível o direito. Entretanto, até nesse setor ele vem transferindo essa função aos particulares, de maneira a colocá-los sob o risco de errônea interpretação, num ambiente em que o Estado legislador cada vez mais torna difícil e complexa a própria legislação tributária.

O sistema de autolançamento ou de arrecadação na fonte tem sido reconhecido pelo próprio legislador como oneroso e criador de responsabilidades.

Vejam, por exemplo, o Decreto-lei n. 739, de 24 de setembro de 1938. Por ele estava previsto que *a* União pagasse às empresas de eletricidade a percentagem de 4% para arrecadação do imposto de consumo, correndo por conta delas as despesas que tivessem de fazer com a cobrança e entrega da renda. E o art. 20 da Lei n. 4.502 do Imposto de Consumo, agora Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelece expressamente, depois de impor todas aquelas categorias de obrigações, que "o lançamento é de exclusiva responsabilidade do contribuinte".

Mas os senhores verão que ainda não só a reforma do imposto de renda, mas agora ainda estas últimas modificações, demonstraram também este problema. Os Estados e os Municípios não estavam arrecadando o tributo do imposto de renda sobre os vencimentos dos seus funcionários. Por quê? Porque a despesa que isto acarretava aos Estados, como aos Municípios, era tamanha, que eles, que não eram obrigados pelo sistema constitucional a arrecadar impostos uns para os outros, deixaram de executar esse serviço. Todos sabemos que a União não conseguiu que os Estados e os Municípios fizessem essa arrecadação. Então, o que a União fez? Logo a seguir estabeleceu numa lei uma disposição dando 10% da arrecadação para cobrir as despesas feitas pelos Estados e pelos Municípios. Mas

logo depois verificou que esta percentagem ainda não cobriria. Mesmo acenando aos Estados e Municípios com essa percentagem, não faria com que cobrassem o imposto de renda de seus funcionários. Pelas novas disposições constitucionais esta arrecadação vai pertencer integralmente aos Estados e aos Municípios. Então, vejam os senhores, o próprio Poder Público reconhece a onerosidade dos serviços de arrecadação, dos serviços de autolançamento e, no entanto, ele está transferindo, na maioria dos casos, aos contribuintes, estas obrigações.

Será, portanto, legítimo que a União, os Estados e os Municípios passem até os tributos que por sua natureza não deviam ser "autolançados", para o sistema de autolançamento, para ir transferindo esses serviços e os seus riscos para os cidadãos, não só onerando-os cada vez mais, como também desviando suas atividades, criando-lhes maiores riscos e, enfim, tirando-lhes a tranquilidade ou restringindo-lhes a liberdade? Será essa a função do Estado de Direito Democrático?

Essa orientação que há vários anos se vem dando à legislação fiscal de nosso país precisa ser revista e corrigida, não só no interesse da pessoa humana, mas também no da Nação.

Outro aspecto da maior gravidade que deparamos no exame da evolução da nossa legislação fiscal, porque vem destruindo o Estado de Direito Democrático e transformando a relação jurídica tributária em relação de força, é o das coações arrecadadoras que antes da apreciação do Poder Judiciário visam impedir as atividades dos contribuintes, como também disposições de leis manifestamente inconstitucionais que pretendem afastar a proteção do mandado de segurança contra os excessos dos lançamentos tributários.

O Decreto-lei n. 5, de 13 de novembro de 1937, alterado pelo Decreto-lei n. 42, de 6 de dezembro de 1937 e interpretado pelo Decreto-lei n. 3.336, de 10 de junho de 1941 – vejam os Senhores como é fácil a proliferação de Decretos-leis e ainda leis recentes como a de n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, que dispôs sobre o imposto de consumo ou o Decreto n. 58.400, de 10 de maio de 1966, que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda, proíbem aos contribuintes e demais responsáveis, em débito e antes do pronunciamento do Poder Judiciário, transacionarem com as repartições públicas, autarquias e certos estabelecimentos de crédito.

Estas injunções coagem o contribuinte, antes da própria manifestação judicial, o que corresponde a sancionar o direito da Fazenda Federal, apenas presumido e ainda não reconhecido em Juízo.

A dívida ativa da Fazenda, uma vez inscrita, tem a presunção "juris tantum" de liquidez e certeza. No caso, cabe à Fazenda a formação do título de seu crédito, mas a sua execução forçada somente pode ser feita através do Poder Judiciário, sem o que não haveria garantia dos direitos.

Portanto, a favor da Fazenda existe uma presunção, mas ainda não um reconhecimento judicial de sua pretensão e, no entanto, já antes da própria inscrição da dívida, a lei vem permitir a aplicação da sanção ao presumido devedor.

Parece que dispondo o Fisco do privilégio da ação executiva, que desde logo se inicia pela penhora dos bens do devedor, tais sanções não passam de resquícios

ditatoriais que deveriam desaparecer de nossa legislação, pois no Estado de Direito Democrático não nos parece que seja justo a Administração fazer uma verdadeira execução da dívida por suas próprias mãos e, nesse caso, ela efetivamente a faz, pois não convoca o Poder Judiciário.

Como se vê da "Súmula da Jurisprudência predominante do Supremo Tribunal Federal", 1964, n. 70 "é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo".

Vejam os Senhores que a legislação não está atendendo às soluções do Poder Judiciário.

No entanto, quem examinar a legislação poderá constatar que cada vez mais o Fisco federal vem ampliando essas constrições administrativas de modo a poder, em certos casos, prescindir do Poder Judiciário ou obstar que o contribuinte a ele se dirija, quando a Constituição estatui no § 4º do seu art. 150 que "a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual".

É verdade que o Supremo Tribunal Federal, examinando essas coações, já chegou a decidir que o contribuinte pode propor ação anulatória do débito fiscal sem o prévio depósito da importância em litígio, de modo que assim pareceria aos menos avisados que não ficaria dificultado ou impossibilitado o acesso do contribuinte ao Poder Judiciário.

Entretanto, a União, pela Lei n. 2.642, de 9 de novembro de 1955, dispôs que, proposta a ação anulatória do débito fiscal sem o prévio depósito da quantia, será iniciado o executivo fiscal, que não induzirá nesse caso litispendência.

E hoje os Senhores ainda têm o problema da correção monetária, que também nesse sentido é um verdadeiro obstáculo, para o acesso ao Poder Judiciário. Daqui a pouco apontarei mais leis revelando a preocupação de impedir o acesso ao Poder Judiciário, como se essa faculdade fosse um mal ou inconveniente para a Administração Pública.

De um lado o Fisco federal estatui as sanções administrativas impedindo a atividade do contribuinte que ele "presume" devedor e de outro não lhe permite convocar o Poder Judiciário sem o prévio depósito, de modo que mesmo o acusado por manifesto erro, não dispondo de meios suficientes para o depósito prévio, fica sujeito às sanções e também se desejar defender-se por embargos ao executivo fiscal, até que esse seja proposto e feita a penhora, sofre as sanções administrativas que redundam em interdição de suas atividades.

Não há dúvida que em certos casos, quando ocorram todas as condições para o lesado impetrar mandado de segurança, pode o juiz conceder a medida liminar ainda que seja somente contra a aplicação das sanções.

Acontece, entretanto, que o fiscalismo em nosso país está atingindo todos os setores e assim foi promulgada a Lei n. 4.348, de 26 de junho de 1964, modificando de tal sorte o instituto do mandado de segurança em favor da Administração, que entre outras restrições estabeleceu que "a medida liminar somente terá eficácia pelo prazo de 90 (noventa) dias a contar da data da respectiva concessão,

prorrogável por 30 (trinta) dias quando provadamente o acúmulo de processos pendentes de julgamento justificar a prorrogação".

A medida liminar é uma proteção excepcional, mas se concedida somente deveria poder ser revogada por decisão judicial e jamais se extinguir antes de proferida a decisão, apenas por fluência do tempo.

A lei poderia certamente marcar prazo para a decisão definitiva do juiz, mas não marcar prazo peremptório para a vida dessa proteção, deixando o lesado indefeso. Entretanto aí está essa destruição da proteção contra os atos ou lançamentos manifestamente ilegais.

Mas ainda não é só. A Lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964, que autorizou a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, alterou a legislação do imposto de renda, instituiu a correção monetária dos débitos fiscais e deu outras providências; dispôs:

> "Art. 39. Não será concedida medida liminar em mandado de segurança impetrado contra a Fazenda Nacional em decorrência da aplicação da presente lei."

Recentissimamente, o Decreto-lei n. 34, que foi exatamente aquele que veio alterar a denominação do Imposto de Consumo para Imposto sobre Produtos Industrializados, trouxe dois dispositivos que revelam a ideia de coartar, a ideia de transformar a relação jurídica tributária em relação de força. Coisas que deviam ser do passado, pois é do tempo do suserano, mas que estão hoje em nossas leis estrangulando a defesa do contribuinte. E vejam os Senhores que esse Decreto-lei n. 34, de 18 de novembro de 1966, alterando para sempre, não só o problema da anistia, o art. 79 da Lei n. 4.502, que é a lei fundamental do imposto de consumo, estabelece a redução de 30%, para o contribuinte que, condenado na primeira instância – quer dizer, pelo próprio órgão fiscalizador – dentro do prazo de recurso, ao invés de recorrer, recolha o tributo e não discuta. E, parecendo incrível, o parágrafo único tem a seguinte redação:

> "Perderá o infrator o direito à redução prevista neste artigo se *procurar a via judicial* para contraditar a exigência."

Vejam os Senhores: é um texto de lei, e o art. 9º também possui uma disposição semelhante.

Mas os Senhores poderiam dizer: "Bom, mas é uma forma transacional que o fisco está estabelecendo."

Mas verifiquem também que não poderemos separar o Fisco do Estado, do Poder Público; o Fisco é o Poder Público; o Poder Público é quem legisla – só se negarmos o Estado de Direito; o Estado de Direito é aquele que se submete à lei que ele mesmo faz.

Um outro aspecto.

Entendida corretamente a lei como a proposição jurídica, a regra de direito (*Rechtssatz*) que trata com igualdade as pessoas nas mesmas condições, podemos ainda constatar que nas atividades do lançamento tributário está cada vez mais

desaparecendo a concepção de liberdade que Cícero pregou, pela qual os homens devem estar submetidos ao poder da lei e não ao poder de outros homens.

Cada vez mais, no Direito Tributário moderno, conforme os princípios do Estado de Direito, mesmo nos países onde são poucos os autolançamentos, procura-se obter o cumprimento das obrigações fiscais dentro do maior espírito de colaboração entre Fisco e contribuinte. Como ensina Trotabas na França, a tendência atual é organizar, o quanto possível, uma colaboração ativa entre o contribuinte e o Fisco. A lei fiscal se esforça, quer dizer, a legislação fiscal procura, tende, com efeito, a reduzir ao mínimo as hipóteses em que o Fisco possa agir com discricionariedade.

Entretanto, em nosso país, onde mais do que o sistema de lançamento por declaração, prevalece o do autolançamento; onde não só se exige a colaboração informativa do contribuinte, mas até o excesso dos seus serviços gratuitos; ao invés de a lei fiscal estabelecer a presunção da boa-fé e da colaboração entre o Fisco – e o contribuinte, faz exatamente o contrário.

Em primeiro lugar a legislação brasileira, conservando resquícios dos tempos coloniais, continua dando aos fiscais interesse na insciência, no erro, enfim, nas infrações dos próprios contribuintes, pois oferece aos agentes de fiscalização participação no resultado das multas que forem aplicadas aos mesmos contribuintes.

Mas ao invés de corrigir esses males do passado, ao contrário, conservando a participação nas multas, a última reforma da legislação do imposto de consumo, dentro do mais típico dos impostos de autolançamento em que o contribuinte de direito é o verdadeiro arrecadador do imposto para a União, sem receber qualquer remuneração e, portanto, onde o Tesouro Público mais solicita a colaboração do contribuinte, acaba de colocar dentro do título "Da Fiscalização" este dispositivo:

> "Os agentes fiscais do imposto de consumo e os fiscais auxiliares de impostos internos terão direito a portar armas para a sua defesa pessoal, em todo o território nacional."

Observem bem que o dispositivo não restringe o tipo das armas, são pois armas de fogo ou armas brancas, de modo que este é o cartão da visita fiscal, no dizer da própria lei, pois essa mesma lei manda que do documento de identificação que o fiscal deve exibir ao contribuinte, no ato de fiscalização, conste o porte de armas ou como diz o texto legal: "o direito ao porte de arma constará da carteira funcional que for expedida pela repartição a que estiver subordinado o funcionário".

Não está o legislador federal contra os mais elementares princípios da moderna técnica tributária?

Exatamente tratando da Administração Tributária e falando das autoridades fiscalizadoras, em notável obra de colaboração internacional, Franz Meisel e Wilhelm Gerloff informam que "a República Federal da Alemanha fundou uma escola Federal Acadêmica Tributária para aperfeiçoamento dos Agentes Fiscais" e, mais adiante, tratando do "progresso técnico impositivo", mostram que na atua-

lidade são exigências da técnica tributária a clareza de linguagem e a publicidade, para a constante ilustração do contribuinte, sendo exemplares essas condições na Suíça, onde os próprios funcionários fiscais publicam, periodicamente, instruções fiscais".

O *Bulletin for International Fiscal Documentation*, órgão oficial da "International Fiscal Association", com sede na Holanda, à página 96 do seu número de março de 1965, traz um comentário bibliográfico sobre a obra *Pesquisas sobre o Imposto de Renda*, esclarecendo que este é o volume n. 7 apresentado como relatório pela Comissão que o Governo da República Federal da Alemanha nomeou para investigar a linguagem em que a legislação do imposto de renda individual foi escrita, a fim de criticar a consistência do sistema e sugerir a simplificação da lei. A primeira parte relata as atividades da comissão e a segunda, com a justificação, traz a reformulação equânime e adequada da citada lei.

Maurice Lauré, professor e alto funcionário fiscal da França, em magnífico tratado assinala sob o título de "Législation et Fair-Play", que sem prejudicar a arrecadação dos tributos é necessário que se corrijam certos defeitos de injustiça da legislação e conclui:

> "É isto uma grande falha psicológica. Os contribuintes são muito sensíveis às desigualdades nas suas relações com as administrações fiscais. Eles, na verdade, querem, exigem e têm direito ao 'Fair-Play' à igualdade de condições. Iremos enumerar, a título de exemplos um certo número de reformas que, sem prejudicar à arrecadação, introduziria entre os contribuintes e a administração fiscal um clima de justiça e afastaria as dificuldades."

Ora, aqui no Brasil, além de tudo o que eu já citei, basta ainda lembrar aquela disposição sobre a correção monetária dos tributos federais onde a lei, textualmente, por várias vezes, e ainda nos regulamentos repetiu, estabelecendo que o contribuinte terá de fazer um depósito para reclamar, se ele não quiser sofrer a correção monetária, e depois outro dispositivo expresso determinando que o Fisco, terminada a questão, terá um prazo de 60 dias para devolver a importância recolhida, *sem correção monetária*. Se o Fisco não devolver a quantia nos 60 dias, somente então começará a aplicar-se a correção monetária.

Como veem, essa iniquidade, esse absurdo não é apenas imoral, a meu ver, é inconstitucional. Fere o princípio da isonomia. Mas a verdade é que não se procura corrigir este defeito de legislação, ao contrário, cada dia a legislação fiscal está sendo mais parcial.

O governo brasileiro, que está empreendendo a reformulação da legislação tributária, e agora acaba ainda de fazer uma verdadeira reforma da reforma, precisa atentar não só para os interesses da arrecadação, mas para os aspectos fundamentais apontados que mostram a condenável burocratização das atividades privadas, mais ainda, a destruição do Estado de Direito e a subversão do verdadeiro conceito de lei. Esta deve ser uma regra de direito, que em igualdade de condições, trate igualmente os seres humanos.

PARTE VII
Processo tributário e outros tributos

O Processo Administrativo Tributário: o Lançamento, o Auto de Infração e o Procedimento Contencioso. A Consulta. As Instâncias Administrativas Fiscais[1]

O processo administrativo tributário

As obrigações tributárias, quer principais, quer acessórias, estão sempre previstas na lei, devendo em princípio serem normalmente exigidas ou cumpridas tanto pelo Fisco como pelo contribuinte ou por aquelas pessoas a que a lei transfere ou incumbe essas obrigações. Assim, o Fisco deve proceder aos lançamentos, à fiscalização e à arrecadação, como o contribuinte fazer as declarações, proceder aos autolançamentos e pagar todos os tributos devidos na forma e prazos legais.

Entretanto, por vários motivos, entre os quais a incerteza, a insolvabilidade, a impontualidade, enfim, mesmo por atos culposos ou dolosos, às vezes deixa de ser cumprida a obrigação ou é cumprida de forma contrária à lei, ou incompletamente.

As diferentes hipóteses precisam então ser examinadas face à lei; para esse fim existe o processo. O processo é a forma de exame das possíveis obrigações e, como elas, igualmente regulado por lei, e por isso mesmo a própria forma de proceder também constitui um direito assegurado às partes. Para que a solução não venha a ser errada ou resulte injustiça, a lei prevê um método, uma certa ordem. O processo fiscal é, pois, um ordenamento do modo de proceder, para que tanto a imposição, como a arrecadação e fiscalização sejam feitas na medida e na forma previstas na lei. Para que seja atingido o fim, é preciso empregar-se o meio. Para cumprir-se a lei substantiva, criadora da obrigação tributária, é necessária a lei adjetiva, criadora da forma de proceder. Qual é a natureza jurídica das chamadas medidas de ordem, ou melhor, do processo tributário, se, a final, o procedimento é uma questão de forma?

A solução está exatamente no problema da legitimidade do ato jurídico. Quando a forma for prescrita na lei, a não observância acarretará em princípio a nulidade do ato formal praticado (Código Civil, arts. 82, 129, 130 e 145, III). Devem, assim, as partes, Fisco e contribuinte, obedecer à forma legal processual, e isto porque as partes têm um direito público subjetivo à legitimidade do ato jurídico.

Para certos atos processuais não essenciais, e para os quais a lei não prescreva forma especial, a lei prevê outras sanções, como, por exemplo, a perda de faculdades (preclusão) ou então, mesmo, o remédio, como a possibilidade de serem sanados ou supridos.

[1] Aula prelecionada na Faculdade de Direito da Universidade Católica de São Paulo.

O processo tributário, assim compreendida toda forma de discussão, seja da obrigação principal, seja da obrigação acessória, pode-se desenvolver em duas ou uma só esfera: na administrativa e em seguida na judiciária ou apenas na judiciária.

O processo tributário, como vamos verificar, é fundamentalmente um processo de discussão de lançamento; por meio dele se vai fazer o "acerto" ou o controle de legalidade da obrigação tributária, seja principal, seja acessória, ou ambas. Vejamos o procedimento na tela administrativa:

O lançamento, o auto de infração e o procedimento contencioso

Quando estudamos o lançamento, tendo em vista o próprio grau de colaboração entre Fisco e contribuinte, resumimos os lançamentos em três grupos: o primeiro do lançamento direto ou de ofício, em que o Fisco age por iniciativa própria; o segundo denominado lançamento por declaração, em que o Fisco recebe informações do contribuinte para efeito de operar o lançamento, e, finalmente, o chamado autolançamento, em que o próprio contribuinte opera o lançamento e liquida o débito, sob o controle genérico de fiscalização. Pois bem: nos dois primeiros casos, o Fisco, após fazer o lançamento, expede ao contribuinte uma notificação ou aviso de lançamento. Se o contribuinte estiver de acordo com o lançamento e pagar no prazo assinado, estará extinta a obrigação. Se, porém, ele não concordar, poderá apresentar uma:

Reclamação – A reclamação é uma petição dirigida à autoridade administrativa lançadora, discordando do lançamento. Em matéria de imposto lançado, a reclamação, na esfera federal, suspende o pagamento até ser resolvida a questão em primeira instância (Imposto de Renda, parágrafo único do art. 155). Já para os tributos estaduais e municipais lançados, não tem efeito suspensivo da cobrança, vigora o chamado princípio do "solve et repete" – pague e depois reclame. Como exemplo, vejam-se no Estado de São Paulo o Código de Impostos e Taxas, Imposto Territorial Rural, livro III, art. 31; Taxa do Serviço de Água e Esgoto, livro VII, art. 52. No Município de São Paulo, Decreto n. 1.436, de 27 de setembro de 1951 – Consolidação: Imposto Territorial Urbano, art. 32; Imposto de Licença para Funcionamento, art. 239; Imposto Predial, art. 94; Imposto de Indústrias e Profissões, art. 161; Imposto de Licença para Publicidade, art. 387.

No caso dos impostos não lançados, ou melhor, de autolançamento, por meio da fiscalização, o Fisco constatando omissão ou mesmo infração formal, lavra um auto de infração, do qual deixa uma cópia ou uma intimação ao contribuinte e que corresponde ao aviso de lançamento. Ainda mesmo nos outros casos de lançamentos podem ainda ser constatadas "infrações fiscais" e igualmente lavrado o auto de infração. O auto de infração nada mais é que um relatório da ocorrência que o agente presume constituir infração e materializa em um ato descritivo para levar ao conhecimento da autoridade julgadora e assim instaurar a instância.

Ao invés do auto de infração que é a forma mais geral, certas leis preveem também a representação, que é uma outra forma de comunicação que o agente

fiscal pode fazer. Ainda certas leis preveem a possibilidade de particulares apresentarem denúncia de infrações fiscais.

No caso do auto de infração, lavrado por falta ou insuficiência do autolançamento, há como que uma transformação do autolançamento em lançamento de ofício. Nesse caso, a iniciativa do lançamento passa para o Fisco, que inicia o processo para a discussão. O auto de infração instaura a instância e mesmo que o contribuinte concorde ou não se defenda, deve obrigatoriamente haver julgamento. Se o contribuinte não se defende, haverá, assim mesmo, julgamento à sua revelia, mas haverá julgamento, podendo até ser favorável ao contribuinte ou reconhecida nulidade de ofício. No Município de São Paulo o Decreto n. 1.436/1951, diferentemente, ao invés de "auto de infração" institui "auto de multa" e se o contribuinte não se defende, só pela revelia é confirmada a multa e inscrita a dívida (art. 696). A nosso ver é uma forma drástica e de excessivo privilégio ao Fisco e que subverte a função do agente fiscal, pois o auto deve ser apenas relatório, suscetível sempre de julgamento a serviço da Justiça e jamais transformado mecanicamente, só pela perda de um prazo, em dívida ou título executivo.

De posse da intimação, ou do auto de infração ou de multa, em que é descrito o fato imputável, capitulada a infração e assinado prazo, o contribuinte poderá apresentar sua:

Defesa – A defesa nada mais é que uma petição de réplica à acusação fiscal, isto é, contra a arguição do auto, dirigida à autoridade fiscal de primeira instância. Com a petição o contribuinte poderá juntar provas documentais. Para certos tributos que dependam de classificação de mercadorias como o aduaneiro e o imposto de consumo, poderá requerer análise do produto; poderá ainda requerer diligências etc.

Como vimos, no caso das reclamações em geral já existe o lançamento e a cobrança não se suspende pela reclamação, com exceção do caso particular do imposto de renda. Diferentemente, nos casos de auto de infração ou de multa, a defesa em primeira instância suspende a executoriedade do ato, mesmo porque o auto é apenas uma presunção e não corporifica ainda um lançamento, ele constitui a fase inicial para a apreciação e julgamento do processo, do qual decorrerá ou não um lançamento.

Se a reclamação ou a defesa é julgada procedente, no todo ou em parte, as leis estabelecem em geral que sendo a redução ou cancelamento acima de uma certa quantia, exemplo Cr$ 5.000,00, a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício ao tribunal ou autoridade de segunda instância.

Poderá assim o órgão superior confirmar ou reformar a decisão de primeira instância. Se confirmar a solução favorável ao contribuinte, estará findo o processo administrativo. Se reformar, caberá um pedido do contribuinte, de que adiante falaremos.

Se a reclamação ou a defesa não é atendida no todo ou em parte pelo julgador de primeira instância, poderá o contribuinte apresentar:

Recurso voluntário – Este recurso consiste em uma petição de contestação à decisão recorrida, dirigida ao órgão fiscal de segunda instância, geralmente um

tribunal ou conselho, composto de membros representantes do Fisco e do contribuinte, cujas organizações veremos mais adiante.

O recurso deve ser apresentado dentro de um prazo previsto em cada regulamento (geralmente de 20 a 30 dias os federais, 30 os estaduais e de 60 os municipais), e naqueles casos em que esteve suspensa a cobrança até primeira solução, o contribuinte terá agora, para recorrer, de garantir a instância, o que também é feito de acordo com o respectivo regulamento, mediante depósito da importância em litígio, prestação de fiança por terceiro, ou caução de títulos da dívida pública. Como dissemos, a garantia de instância é somente para os casos de tributos não lançados cuja primeira discussão tem efeito suspensivo, o único imposto lançado que faz exceção é o imposto de renda em que a lei estabelece a suspensão da cobrança até solução da reclamação ou defesa. Para o recurso, entretanto, a legislação do imposto de renda exige que seja paga a quantia do lançamento não objeto de litígio, permitindo o depósito, fiança ou caução em relação à parte litigiosa (art. 158, § 1º). Também para os processos de multas ocorre a necessidade de garantia da instância.

Com o recurso o contribuinte apresentará as provas documentais que possuir, podendo ainda comparecer à sessão de julgamento e produzir a sustentação oral de suas razões. Nesses órgãos mantém o Fisco um representante ou advogado da Fazenda que também poderá defender oralmente a pretensão fiscal.

A decisão do órgão de segunda instância, se favorável ao contribuinte e unânime, termina a questão. Quando não unânime, poderá em geral o advogado representante da Fazenda, se entender a solução contra a prova dos autos ou contra a lei, recorrer, se federal, ao Ministro da Fazenda, se estadual, ao Secretário da Fazenda, se municipal há recurso de ofício ao Secretário das Finanças. Nestes casos pode o contribuinte contra-arrazoar.

Se a decisão for contrária ao contribuinte, há duas orientações. O Fisco estadual paulista, neste caso, dá por finda a instância administrativa, salvo se não for unânime ou ocorrer conflito de jurisprudência. Em caso de conflito de jurisprudência admite recurso de revisão. As demais legislações admitem, em qualquer caso, que o contribuinte apresente:

Pedido de reconsideração – Como o nome indica, é um novo recurso ao mesmo órgão, pedindo para que reconsidere a decisão proferida. Em geral deve esse pedido apresentar argumento novo. Nesse sentido tem sido a jurisprudência. Não existe entretanto texto de lei que para admitir o pedido de reconsideração exija como pressuposto o argumento novo, como, por exemplo, dispõe expressamente a lei do estatuto do funcionário público federal ("novos argumentos", inciso II do art. 221 do Decreto-lei n. 1.713, de 28 de outubro de 1939).

No caso do pedido de reconsideração estar sendo apresentado contra acórdão resultante de recurso "ex officio", é requisito então a garantia de instância, a qual não fora feita porque o contribuinte é que havia ganho (federal, Decreto-lei n. 607, art. 15).

A decisão do pedido de reconsideração coloca ponto final no processo administrativo fiscal, salvo se houver recurso do representante da Fazenda, caso em

que terminará administrativamente com a decisão do Ministro da Fazenda, Secretário da Fazenda ou Secretário das Finanças. Fala-se de um chamado recurso hierárquico, que poderá ser ainda apresentado ao Ministro da Fazenda, Secretário da Fazenda ou Secretário das Finanças ou mesmo ao Presidente da República, ao Governador do Estado ou ao Prefeito, conforme se trate respectivamente do Fisco federal, estadual ou municipal. Mas o chamado recurso hierárquico, no caso, não é recurso normal ou de trâmite previsto, de sorte que não suspende a executoriedade do ato e apresentado no mesmo processo não é encaminhado; ele não pode mudar o trâmite legal do processo, o qual seguirá para o executivo. O chamado recurso hierárquico é apenas um recurso de graça, e, na prática, quando o contribuinte não tem outro meio, dirige-se então diretamente à autoridade hierárquica superior a qual poderá facultativamente avocar o processo, porém não constitui uma instância de trâmite normal, não obriga o órgão a que é dirigido, o qual poderá ou não admiti-lo baseado em seu poder hierárquico e faculdade de apreciação por equidade.

A consulta

Sendo a tutela do direito uma das obrigações elementares do Estado, deve o indivíduo ter garantia à certeza do direito. A certeza, em última instância, a certeza conclusiva, só é dada pelo Poder Judiciário, de que falaremos no ponto seguinte. Entretanto, encontrando-se o contribuinte face ao quadro legal de obrigações que lhe impõe a legislação tributária e cujo cumprimento lhe é exigido pelo Fisco desde a via administrativa, deve, nessa mesma via, o Fisco, que é afinal órgão do Estado, garantir-lhe também uma certeza administrativa de como deva agir nos casos em que tenha dúvida. Se por este lado tem o contribuinte um verdadeiro direito subjetivo público à certeza, de outro lado o próprio Fisco tem um verdadeiro interesse de política tributária nessa instrução, porque a falta de certeza do direito, como acentua Calamandrei, constitui potencial inobservância do mesmo, enquanto o restabelecimento da certeza do direito é em si mesmo uma garantia de sua observância.

Daí a legislação fiscal criar o instituto da consulta, cercá-lo de certas garantias e disciplinar o seu processo.

A consulta é uma petição que o contribuinte espontaneamente dirige à autoridade fiscal competente, visando esclarecer dúvida em face das possíveis obrigações fiscais. Com essa petição poderá juntar não só documentos, como amostras, pedir análises, diligências etc., enfim, tudo que entender necessário para esclarecimento do fato submetido a apreciação.

É em geral nos casos dos impostos de autolançamento e lançamento por declaração que ocorre maior número de dúvidas para o contribuinte, exatamente porque nesses a sua parte de iniciativa ou colaboração, enfim, de incumbências, é maior.

A consulta fiscal, como vimos, é, em geral, um direito de qualquer contribuinte; todavia muitos regulamentos a mencionam expressamente: reg. imposto

de consumo, § 1º do art. 156; reg. do imposto do selo federal: art. 100; reg. do imposto de renda: art. 179.

O processo de consulta perante o Fisco federal (exceto do imposto de renda, que veremos adiante) se desenvolve mais ou menos como o do contencioso. A petição é apresentada à autoridade de primeira instância, a solução dessa, se favorável ao contribuinte, dispensando-o da obrigação fiscal, exige recurso "ex officio" da autoridade prolatora à instância superior. Se contrária ao contribuinte, este poderá apresentar recurso voluntário e não depende de garantia de instância. Esse recurso tem efeito suspensivo e devolutivo. Isto é, mesmo que a repartição tenha decidido pela obrigação, a apresentação do recurso suspende a obrigação. É verdade que existe uma ou duas decisões administrativas em contrário, mas não têm apoio em lei, nenhuma disposição legal existe restringindo os efeitos desse recurso; ao contrário, as próprias leis administrativas criaram o recurso sem exigência sequer de garantia de instância. A jurisprudência é torrencial no sentido de que, pendente de solução a consulta, não pode o contribuinte ser autuado e isso é evidente, pois o Estado não cumprira ainda o seu dever elementar de fornecer-lhe o julgado final administrativo para lhe dar a certeza a que tem direito público subjetivo (vide art. 195 do reg. do imposto de consumo).

O outro efeito, o devolutivo, significa que é devolvido à instância superior o conhecimento pleno da matéria que tenha sido objeto do recurso. A segunda instância fará um reexame completo, quer da matéria de fato como da de direito de que tenha recorrido a parte vencida.

Com exceção do imposto de consumo, em que o recurso de consulta foi desviado do órgão de julgamento contencioso para a Diretoria das Rendas Internas, como adiante veremos, nos demais casos de tributos federais, da decisão contrária ao contribuinte caberá pedido de reconsideração.

Já perante o Fisco estadual paulista o processo de consulta é diferente – mantém ele um órgão especial denominado Serviço de Consultas (R-6) com sede em São Paulo, que emite parecer sobre qualquer dúvida fiscal suscitada pelo contribuinte, tendo o caráter de opinião ou solução de dúvida em tese. Não existe como na legislação federal, enquadramento expresso do instituto da consulta na categoria de instância processual, e que evidentemente lhe daria mais segurança e atenderia melhor a função de garantia de certeza, pois poderia da solução haver recurso para o Tribunal de Impostos e Taxas, dando uniformidade às soluções na tela administrativa.

Com referência aos tributos municipais, sendo eles de lançamento direto e de lançamento por declaração, ocorrem menos dúvidas por parte do contribuinte, pois o lançamento desses tributos é de maior iniciativa da repartição e como é óbvio as dúvidas do contribuinte surgem muito mais com os tributos de autolançamento, todavia, dentro do direito de petição, poderá sempre o contribuinte formular consulta à autoridade fiscal, e, nesse caso, a consulta será dirigida sempre ao Prefeito Municipal, como autoridade administrativa fiscal que é.

Instâncias administrativas fiscais

Vejamos quais são os órgãos administrativos encarregados do julgamento dos processos tributários. Como não seria possível, nem de interesse prático, aos senhores, examinarmos todos os órgãos dos demais Municípios e Estados do Brasil, veremos os do Fisco federal, os do Fisco do Estado de São Paulo e os dos Fiscos dos Municípios do Estado de São Paulo, pois, os Srs. deverão saber a quem terão de dirigir as petições.

Fisco federal

De acordo com sua administração fiscal, a União possui nas Capitais dos Estados Delegacia Fiscal do Tesouro; nos portos Alfândega e, nas demais cidades, Coletoria Federal ou Mesa de Renda. Em certas cidades muito grandes, como Rio de Janeiro ou São Paulo, transformou suas coletorias em Recebedoria Federal.

Primeira instância – Para todos os tributos federais, exceto o de renda, são essas autoridades as julgadoras de primeira instância, obedecida a seguinte ordem: as Coletorias e Mesas de Renda somente julgam notificações do imposto de consumo. As Recebedorias julgam toda a matéria contenciosa ou consultiva da sua jurisdição. As Alfândegas idem, exceto imposto de selo. As Delegacias do Tesouro, com jurisdição em cada Estado, excluídas as jurisdições das Recebedorias e Alfândegas, decidem também toda a matéria contenciosa ou consultiva de primeira instância, excetuadas as notificações em primeira instância que são julgadas pelas Coletorias e Mesas de Renda (Decreto n. 26.149, de 1949, art. 156 – Decreto n. 32.392, de 1953, art. 89).

Quanto ao imposto de renda, possui o Fisco federal a Divisão do Imposto de Renda no Rio de Janeiro que decide em primeira instância, para todo o Brasil, as consultas e os pedidos de isenção (art. 176 do Decreto n. 24.239, de 1947), e como órgãos delegados, aquela Divisão tem nos Estados e Territórios as Delegacias Regionais que privativamente julgam como órgãos de primeira instância, as reclamações de lançamentos (art. 156 do Decreto n. 24.230) cabendo-lhes ainda a imposição das multas por infrações formais até Cr$ 20.000,00 e finalmente as Delegacias Regionais que não julgam as reclamações, mas dentro de sua jurisdição julgam as questões relativas a infrações formais de multa até Cr$ 5.000,00, pedidos de retificação de declarações etc. (as funções destes órgãos estão previstas no Regimento aprovado pelo Decreto n. 9.423, de 20 de maio de 1942).

Assim, exemplificando, para a cidade de São Paulo, quanto a todas as questões tributárias federais, exceto imposto de renda, a autoridade competente é o Diretor da Recebedoria Federal em São Paulo e quanto ao imposto de renda, contencioso, é o Delegado Regional do Imposto de Renda em São Paulo e consultiva ou para decidir sobre isenção, o Diretor da Divisão do Imposto de Renda no Rio de Janeiro.

Segunda instância – Para julgamento de recursos e pedidos de reconsideração, o Fisco federal já não possui tão grande quantidade de órgãos como para primeira instância. Como primeira instância, segundo vimos, possui grande quantidade de repartições arrecadadoras distribuídas pelo território brasileiro ao

passo que para apreciação de recursos tem apenas, divididos por competência "ratione materiae", três conselhos e duas juntas, todos com sede na Capital Federal, e que são:

1. *Primeiro Conselho de Contribuintes* – Julga os recursos sobre imposto de renda, selo, taxa de educação e saúde, imposto de vendas e consignações dos Territórios Federais, imposto sobre prêmios e sorteios, imposto sobre remessas de fundos para o exterior e questões relativas à fiscalização bancária.

Compõe-se de seis membros, sendo três funcionários do Ministério da Fazenda e três representantes dos contribuintes, todos nomeados pelo Presidente da República com mandato de três anos. Dentre esses é eleito o presidente por seus pares, tendo o presidente o voto de desempate, além do voto ordinário. Junto a cada Conselho funciona um representante da Fazenda Pública de que já falamos.

2. *Segundo Conselho de Contribuintes* – Com a mesma organização do primeiro, julga todos os demais impostos, taxas e contribuições internas, dos quais se destaca pelo vulto, o imposto de consumo.

3. *Conselho Superior de Tarifas* – Compõe-se de oito membros nomeados pelo Presidente da República com mandato por dois anos, sendo quatro funcionários da Fazenda e quatro representantes dos contribuintes. Este Conselho é dividido em duas Câmaras.

À Primeira Câmara compete julgar os recursos sobre classificação de mercadorias e revisão de despachos alfandegários relativos à mesma classificação.

À Segunda Câmara compete o julgamento dos recursos sobre isenção e redução de direitos aduaneiros, armazenagem, contrabando e apreensão de mercadorias, falta de volumes manifestados, avaria, rótulos estrangeiros (excluídos os casos de rótulos estrangeiros relativos a mercadorias sujeitas ao imposto de consumo, caso em que a competência é do Segundo Conselho por constituir infração do regulamento daquele imposto – arts. 89 e 90 do Decreto n. 26.149, de 1949), revisão de despachos sobre esses assuntos e quaisquer outras infrações aduaneiras.

Todos esses três Conselhos foram criados pelo Decreto n. 24.036, de 26 de março de 1934, arts. 150 a 187, regulamentado pelo Decreto n. 4.763, de 14 de julho de 1934 e alterado pelo Decreto-lei n. 607, de 10 de agosto de 1938, ainda em vigor.

Escapam à competência desses Conselhos as questões relativas a restituições de impostos, taxas, quaisquer outras contribuições fiscais e multas de mora (art. 16 do Decreto-lei n. 607). O recurso destas questões cabe ao Diretor Geral da Fazenda Nacional (Decreto n. 24.036 e circular do Ministro da Fazenda n. 54, de 14 de outubro de 1938, *DO*, de 18).

4. *Junta de Ajuste de Lucros* – Com sede no Rio de Janeiro, resolve como única instância as questões quer contenciosas, quer consultivas sobre o imposto de lucros extraordinários. Como esse tributo já foi extinto, ela funciona apenas até resolver os casos pendentes. Foi instituída pelo Decreto-lei n. 6.224, de 24 de janeiro de 1944 e seu regimento atual foi aprovado pelo Decreto-lei n. 22.037, de 8 de novembro de 1946.

5. *Diretor das Rendas Internas* (Junta Consultiva do Imposto de Consumo) – em matéria consultiva sobre imposto de consumo, o Decreto-lei n. 7.404, hoje substituído pelo Decreto n. 26.149, de 1949, instituiu como órgão competente para o recurso, a Diretoria das Rendas Internas situada na Capital Federal, retirando essa competência consultiva do Segundo Conselho (§ 1º do art. 156 e art. 204 do Decreto n. 26.149). Ao mesmo tempo criou uma Junta Consultiva do Imposto de Consumo, composta de seis membros, três funcionários e três representantes dos contribuintes, estes indicados pela Federação das Associações Comerciais do Brasil e pela Confederação Nacional da Indústria e isto porque os contribuintes "de jure" do imposto de consumo, como já vimos, são os comerciantes importadores e os industriais.

Essa junta funciona como órgão opinativo, seu presidente é o próprio Diretor das Rendas Internas, de forma que o parecer pode ser ou não homologado pelo Diretor, o qual divergindo, pode decidir em contrário. A retirada das decisões consultivas do Segundo Conselho nos parece uma medida errada, acarretando conflitos de soluções entre os dois órgãos. A Junta Consultiva está regida pelo Decreto-lei n. 19.221, de 19 de julho de 1945.

Fisco estadual

Primeira instância – No Estado de São Paulo, tanto as reclamações como os autos de infração, ou ainda os pedidos de restituição, são apreciados na Capital pelas Turmas Julgadoras do Departamento da Receita e no interior pelas Comissões Julgadoras do Departamento dos Serviços dó Interior. Essas turmas ou comissões são compostas de dois funcionários, funcionando um como relator e outro como revisor. Em caso de divergência, o desempate competirá ao Chefe ou Encarregado do serviço. A competência de julgamento poderá todavia ser cometida a um só julgador pelo Diretor ou ainda poderá o chefe avocar a decisão do processo.

Existe ainda perante a primeira instância uma possibilidade de revisão quando a decisão seja contra a Fazenda e promovida perante o chefe da repartição.

Esta matéria está resumida no livro XV do vigente Código de Impostos e Taxas.

Segunda instância – No Estado de São Paulo temos como órgão de recursos o Tribunal de Impostos e Taxas, conforme dispõem os arts. 10 a 13 do livro XV do Código de Impostos e Taxas. A organização do tribunal foi recentemente alterada pela Lei n. 2.031, de 24 de dezembro de 1952, estando a regulamentação consolidada no Decreto n. 22.021, de 31 de janeiro de 1953.

Sediado nesta Capital, tem jurisdição em todo o território paulista, sendo o intérprete das leis tributárias do Estado, na esfera administrativa. É composto de 23 juízes contribuintes e 15 juízes funcionários, efetivos e suplentes. Compreende quatro Câmaras efetivas, constituída cada uma por cinco juízes, sendo três contribuintes e dois funcionários da Fazenda.

A Primeira e a Terceira Câmaras julgam questões referentes a multa, impostos e taxas sobre a riqueza imobiliária (imposto de transmissão "inter vivos" e "causa mortis", territorial rural, taxa serviço de águas e esgotos etc.).

A Segunda e a Quarta, as questões referentes a multas, impostos e taxas sobre a riqueza mobiliária (imposto de vendas e consignações, transações, selo, taxas rodoviárias etc.).

De acordo com a necessidade do serviço poderão ser instaladas câmaras suplementares, com a mesma composição e, ainda excepcionalmente, câmaras especiais com duração limitada e composta de três juízes, dois contribuintes e um funcionário.

Os juízes são nomeados por mandato de três anos pelo Governador do Estado. O Presidente terá sempre, além do voto normal, o de minerva, também chamado de qualidade ou de desempate. A fim de evitar conflitos de orientação, é instituído o recurso de revisão, julgado pelas Câmaras Reunidas, que consiste no agrupamento das câmaras efetivas de igual competência. Também para dirimir dúvidas de interpretação regimental e outros fins, há o Tribunal Pleno, pela reunião de todas as câmaras efetivas.

Junto a cada câmara, funciona um advogado da Fazenda que deve oficiar em todos os processos, promover diligências instrutórias, interpor recursos, prestar informações e dar pareceres solicitados inclusive pelos juízes. O advogado da Fazenda junto ao nosso Tribunal tem atribuições, a nosso ver, muito mais de função de Ministério Público do que a dos representantes nos Conselhos federais.

Fisco municipal

Primeira instância – De acordo com a lei orgânica dos Municípios do Estado de São Paulo (Lei n. 1, de 18 de setembro de 1947, art. 73, § 2º), após a comunicação ou publicação do lançamento, tem o contribuinte o prazo de 15 dias para apresentar sua reclamação. Essa reclamação é dirigida ao Prefeito. Em São Paulo, embora dirigida ao Prefeito são os diretores das repartições fiscais que as decidem, por delegação.

Segunda instância – A mesma lei orgânica, no art. 34, inciso VI, declara caber privativamente à Câmara Municipal resolver em grau de recurso as reclamações contra atos do prefeito, exclusivamente em matéria de impostos.

Entretanto, no Município de São Paulo, temos o Conselho Municipal de Impostos e Taxas, criado pelo Decreto-lei municipal n. 377, de 13 de fevereiro de 1946, regulamentado pelo Decreto n. 873, de 24 de junho de 1946, como órgão julgador de segunda instância, para todos os tributos municipais e autos de multas fiscais. Esse Conselho é composto de sete membros, sendo quatro funcionários e três representantes dos contribuintes. Sempre que o recurso tenha sido decidido favoravelmente ao contribuinte por quatro ou menos votos (menos de quatro pode ocorrer por falta ou impedimento) haverá recurso "ex officio" do próprio Conselho para o Secretário das Finanças.

Assim, pois, no município da Capital tanto os recursos como os pedidos de reconsideração são apresentados ao Conselho Municipal de Impostos e Taxas

(Decretos n. 873, de 1946 e n. 1.436, de 1951) e nos demais Municípios do Estado de São Paulo são apresentados à respectiva Câmara Municipal (Lei Estadual Orgânica dos Municípios, n. 1, de 1947, art. 34, inciso XI).

Tendo a lei Orgânica dos Municípios previsto recurso da decisão do Prefeito para a Câmara Municipal, quer nos parecer que mesmo quando, em São Paulo, o Conselho Municipal ou o Secretário das Finanças tenha decidido, eles decidem como delegados do Prefeito e, portanto, se não atendido, poderá ainda o contribuinte apresentar recurso à Câmara Municipal com apoio no citado art. 34, inciso XI, da Lei estadual n. 1, de 18 de setembro de 1947.

A Coisa Julgada em Direito Tributário[1]

Sumário: A relação jurídico tributária como objeto da lide. Impostos periódicos e instantâneos. ICM, ISS e "numerus clausus". Distinção entre provimento "normativo" e "preventivo" ou repressivo", em tema de mandado de segurança. A coisa julgada no executivo fiscal e no mandado de segurança. Vinculação dos tribunais. Segurança e paz jurídicas. Confiança dos jurisdicionados. Coisa julgada e ato continuado. Sistematização. Informática Jurídica. Computador. A exigência de imposto sabidamente indevido e o Código Penal. Concurso formal em relação à austeridade impetrada.

O fato objeto deste estudo

Uma determinada empresa, na conformidade de um dos seus objetivos sociais, vinha e vem prestando os serviços de engenharia consistentes no fornecimento de massa úmida de concreto, dosada, certificada e profissionalmente garantida, especificamente para cada respectiva construção adquirente desse serviço.

De acordo com o sistema jurídico tributário vem pagando, integralmente, o imposto municipal sobre *serviços*. Aliás, a exposição e exatidão dessa forma de proceder da consulente foi confirmada por parecer de 12-2-1969, de autoria do Prof. Ruy Barbosa Nogueira e publicado no livro *Direito Tributário* – 1ª Coletânea, editora Bushatsky, São Paulo, 1969, p. 133-147.

Conforme decisões judiciais, tanto em mandado de segurança como em ação executiva fiscal, já passadas em julgado, foi acolhido esse parecer e ficou decidido o *mérito,* no sentido de que sobre o exercício dessa atividade da consulente é devido o imposto sobre serviços (ISS), de competência privativa do Município e que sobre a *mesma atividade* não incide, nem poderia incidir, o imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICM), posto que a partilha tributária não admite essa invasão da competência impositiva exclusiva do Município e garante ao contribuinte *não ser bitributado*.

Acontece que a fiscalização do Estado lavrou contra a ora consulente grande quantidade de autos de infração, na tentativa de lhe cobrar ICM e multas, pretensão essa julgada manifestamente ilegal, por ferir direito líquido e certo do contribuinte.

---

[1] Adaptação de parecer para o sistema de estudo por meio de "casos e problemas".
Para motivação e autorrealização dos alunos, inicialmente só se lhes distribui a primeira parte (O fato objeto deste estudo).
Somente depois de os alunos haverem pesquisado, debatido o caso, estudado e apresentado seus próprios trabalhos é que se lhes distribui a segunda parte (Problemática, estudo e conclusões do caso exposto), que possam confrontar sua solução com a elaborada pelo professor.

Sendo, tanto o ISS pago continuadamente pela consulente, como o ICM *continuada e ilegalmente pretendido* pelo Fisco estadual impostos continuativos ou não lançados, uma vez resolvida precisamente essa *relação jurídica tributária,* tanto em tema de mandado de segurança, como em ação executiva fiscal, são formulados os seguintes quesitos, em face das decisões definitivas anexas:

1º) Qual a distinção entre mandado de segurança *normativo* e *preventivo* ou *repressivo,* em relação aos efeitos temporais da ordem concedida?

2º) A decisão de mérito, proferida *in casu,* no mandado de segurança concedido definitivamente à ora consulente, é oponível à autoridade coatora, como *ordem para cessar* ou não repetir essa *mesma coação,* ou teria a vítima da coação de assoberbar o Poder Judiciário com a impetração de mandados de segurança em relação a cada um dos inumeráveis atos praticados e continuados, de saída dos caminhões ou de emissão de cada nota fiscal?

3º) A decisão de mérito sobre a relação jurídico tributária *in casu*, no Mandado de Segurança, constitui *coisa julgada*?

4º) A decisão de mérito sobre a relação jurídico tributária *in casu*, na ação executiva fiscal, constitui *coisa julgada*?

5º) Por se tratar de impostos não pode o contribuinte obter do Poder Judiciário a segurança e tranquilidade quanto a uma determinada relação jurídico tributária contínua?

Problemática, estudo e conclusões do caso exposto

I. As decisões alcançadas pela consulente, *definitivamente,* em tema de mandado de segurança e em ação executiva fiscal, ambas sobre a mesma relação *jurídico tributária,* demonstram à saciedade que, reiteradamente, o assunto ficou soberanamente encerrado com os efeitos da "coisa julgada".

Nos termos deste instituto a ora consulente encontra-se hoje investida num dos direitos e garantias individuais que a Constituição Federal prevê no art. 153, § 3º, pelo qual estabelece a *autovinculação* do Estado no interesse da *segurança jurídica,* da *paz jurídica* e da *confiança* dos jurisdicionados, se não vejamos:

> "A relação jurídico tributária como tema de mérito, tanto dos mandados de segurança concessivos, como da ação executiva fiscal e a coisa julgada."

II. Por simples *desconhecimento* do Sistema Jurídico Tributário Nacional, pretendeu a Fiscalização da Fazenda do Estado de São Paulo coagir a ora consulente a pagar o ICM, iniciando a coação pela lavratura de auto de infração que é peça acusatória de ocorrência de *fato típico* ou fato gerador, categoria esta plenamente juridicizada já no plano da legislação paraconstitucional (*loi quadre*, *Rahmengesetz*) ou pela lei orgânica da tributação, que é o Código Tributário Nacional, nestes termos:

> "Art. 114 – Fato gerador da obrigação principal é a situação *definida em lei* como *necessária* e *suficiente* à sua ocorrência".

> "Art. 97 – *Somente a lei* pode estabelecer:

> I – a instituição de tributos...
> III – a definição do fato gerador da obrigação principal...
> IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo...
> V – a cominação de penalidades... ”

III. Portanto, o CTN com o caráter de legislação complementar da Constituição (art. 18, § 1º) exige a configuração absoluta e integral da *hipotização de incidência nos textos legais* como pré-requisito da incidência, colocando no art. 114 até as condições lógicas da implicação dupla (necessária e suficiente), ou seja, de *equivalência*.

IV. Como ensina o eminente catedrático de Heidelberger, Ulrich Klug, em sua famosa *Juristische Logik,* ao tratar precisamente das condições *necessária, suficiente* e também da *necessária e suficiente*:

> "as três classes indicadas de condições ou pressupostos correspondem respectivamente à implicação extensiva e a cie eqüivalência (implicação dupla). Especialmente a condição suficiente corresponde à consequência da implicação extensiva; a condição necessária corresponde à consequência da implicação intensiva; a condição necessária e suficiente a uma das premissas da relação de equivalência".
>
> "No caso da eqüivalência tanto o antecedente como o consequente podem chamar-se implicantes. Isto decorre de que, reunidas a necessária e suficiente, a eqüivalência constitui uma *implicação dupla*"[2].

V. Por conseguinte, em nosso sistema jurídico tributário as condições "necessária e suficiente" para ser exigido imposto ou multa, preliminarmente requerem a existência de lei com prefiguração de todos os requisitos do art. 97, ou seja, *tipificação legal plena,* também chamada de *tipologia taxativa"* ou ainda "tipicidade fechada".

VI. Sendo a obrigação fiscal protótipo da obrigação "ex lege", o seu "prius" é, pois, a *hipótese de incidência* ou *previsão* em lei.

Logo, no caso nada mais adequado para contestar a falsa pretensão do que o mandado de segurança, com a simples demonstração da *inexistência de legalidade* para essa exigência, pois não há no caso nenhuma *quaestio facti*[3].

Raramente se pode encontrar, em tema de impostos, *questão de direito* tão cristalina com previsão de "direito líquido e certo" do contribuinte. A Constituição Federal prevê no art. 24, II, a competência *privativa* do Município sobre os serviços "definidos em lei complementar" e por sua vez a legislação complementar colocou em "numerus clausus" esse serviço como da *competência privativa* do Município, como se vê do Decreto-lei n. 406, art. 8º, n. 19 da Lista[4].

---

[2] *Juristische logik,* Dritte, erweiterte und verandert Alflage, Springer-Verlag, Berlin-Heidelberg-New York, 1966, pp. 41/42.

[3] Confronte *Da Coisa Julgada em Mandado de Segurança,* Ivan Ordine Righi, R.T. 427/21.

[4] Sobre "numerus clausus", "exclusivismo", condições "necessária e suficiente" no Direito Tributário, confronte-se ainda a notável e recente obra do Prof. Alberto Pinheiro Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário,* Coimbra, 1972, p. 322 a 328.

Não só não existe o "prius" ou *hipotetização legal* em favor do Estado, mas antes, *proibição* ao Estado de arrogar-se titular dessa *hipótese de incidência*.

Portanto, a questão é apenas de direito ou mesmo, de simples *jus in civitate positum*.

VII. Acontece que a ora consulente, além de ter a seu favor já essa clareza, essa fixidez por "numerus clausus" ou Lista, em *disposições literais* da legislação complementar a seu favor, invocou a proteção do Poder Judiciário e a obteve reiterada e *conclusivamente*.

Com efeito:

1º) Como se vê do agravo de petição n. 135.493, em Mandado de Segurança, chegado até a Suprema Corte pelo Agravo de Instrumento n. 52.287, esta confirmou seu ganho de causa, no sentido de que sobre a sua questionada atividade só é devido o imposto municipal (ISS) que vem pagando e vedado o ICM.
Quem quer que examine nos autos as decisões desde a primeira até a última instância, verifica que foi invocada e apreciada toda a legislação pertinente, até a atualmente vigente. A certidão de transito em julgado consta dos autos às fls. 216. Não pode haver dúvida de que esse julgamento formal e materialmente passou a constituir "coisa julgada", nos precisos termos do art. 287 do CPC.

2º) Também na Ação Executiva Fiscal, Agravo de Petição n. 173.535, a mesma relação jurídico tributária foi integralmente questionada e arquivado o Agravo de Instrumento interposto pela Fazenda por incabível o Recurso Extraordinário e nos termos do mesmo art. 287 produzida a "coisa julgada".

3º) Novamente, em tema de Mandado de Segurança, por unanimidade, como se vê do Agravo de Petição n. 192.118, foi concessiva a ordem no mérito e a contribuinte opôs e está pedindo o reconhecimento da coisa julgada que obteve.

VIII. Ora, no caso "sub judice" não se trata, nem sequer, de imposto de *lançamento anual* (em que já se levantou o problema, aliás mesmo aí impertinente, da *anualidade do orçamento)*, mas sim de imposto *não lançado,* de imposto *instantâneo* ou *continuativo*.

Mesmo para os impostos periódicos ou de lançamento anual, com absoluta procedência e antevisão, já esclarecera no STF o eminente Ministro Castro Nunes:

> "A coisa julgada existe em qualquer processo contencioso, seja de que natureza for, ordinário, sumário, ou especial, sem possível exclusão do executivo, desde que se decida da *relação jurídica* por contestação entre as partes. Só não induzem a coisa julgada os processos mencionados na lei processual, entre os quais não estão os executivos, fiscais ou não" (RDA vol. II, Fasc. II, p. 554).

Por isso mesmo o Tribunal de Apelação de São Paulo, já em 1944, deixara decidido:

> "como tem estabelecido o Supremo Tribunal Federal, designadamente em matéria de cobrança de impostos, por identidade de coisa deve entender- se, não o mesmo corpo ou o mesmo objeto, *senão a mesma controvérsia* ou *a mesma relação de direito já resolvidas".*
> (Agravo de Petição n. 22.414, RDA vol. II, Fasc. II, p. 589).

IX. Uma vez decidida reiterada e *definitivamente* a questão, não vemos como no caso não se reconheçam os efeitos da coisa julgada, quando o GPC estabelece:

> "Art. 287 – A sentença que decidiu total ou parcialmente a *lide* terá *força de lei* nos *limites* das *questões decididas.*
> Parágrafo único – Considerar-se-ão decididas *as questões* que constituam *premissa necessária* da conclusão."

X. A *lide* consistiu precisamente na discussão da existência ou inexistência da "relação jurídico-tributária", isto é, se *uma determinada, efetiva* e *continuada* atividade *da empresa Concretex* está *prevista* na legislação como sujeita ao ICM. O Poder Judiciário, em tema de Mandado de Segurança, decidiu que não existe na legislação sequer essa *hipótese de incidência.* Mais ainda, que não só não existe *relação jurídico-tributária* em favor do Estado, mas existe essa *hipótese de incidência* ou *relação jurídico-tributária* outorgada pela Constituição e pela legislação para constitucional, *privativa ou exclusivamente,* ao Município, o que ainda significa *exclusão* do Estado do *próprio poder de tributar* essa atividade, pois se o fizer estará praticando *conflito* ou *invasão de competência privativa* do Município que a já exerceu e está, legitimamente recebendo, com exclusividade, o ISS que a contribuinte Concretex está, *efetiva* e *continuadamente,* pagando.

XI. O fulcro da pergunta do 1º quesito é saber se a *coisa julgada* neste tema de mandado de segurança não poderia levar à suposição errônea de que se teria obtido uma ordem de mandado de segurança normativa.

Como muito bem esclarece Hely Lopes Meirelles,

> "segurança *normativa* seria a que estabelecesse *regra geral* de conduta para casos futuros, indeterminados"[5].

Precisamente em questão de ICM, o jovem e talentoso Promotor Público Ronaldo Porto Macedo, já esclareceu, com precisão, em parecer publicado na Revista *Justitia*, vol. 76, p. 148:

> "trata-se de segurança preventiva e não normativa, pois esta ocorreria se a sentença estabelecesse um regramento genérico e abstrato, aproveitando a todos que estivessem em situação igual à da impetrante, independentemente da existência de uma determinada situação *concreta, conflitante* e *permanente,* envolvendo sujeitos perfeitamente definidos, que divergem, quanto ao entendimento e aplicação concreta de um dispositivo legal".

---

[5] *Mandado de Segurança* e *Ação Popular.* 2. ed. São Paulo: Editora RT, 1969, p. 45.

Ora, a ordem obtida pela consulente foi "in casu" entre determinadas partes, tendo como objeto esclarecer uma *determinada* "relação jurídico tributária", em face do *direito positivo vigente*.

XII. Como já ensinava S. Tomás de Aquino no livro *das Leis*,

> "os legisladores julgam *em geral* e para o futuro; ao passo que *os homens, que presidem ao juizo,* julgam do presente" (*legislatores judicant in universali et de futuris; sed hominis judiciis praesidentis judicant de praesentibus*)[6].

XIII. A *coisa julgada* obtida "in casu" é, com precisão, um exemplo feliz para esclarecer essa questão em face do *ato continuado,* frequentemente existente no campo dos chamados impostos indiretos, não lançados, instantâneos, de autolançamento ou ainda *continuativos,* como o é, tipicamente, o ICM[7].

XIV. É interessante observar que a mesma Fazenda do Estado de São Paulo, em causa que patrocinamos como advogado do contribuinte, chegou a levantar idêntica arguição, logrando, de início, cassação da ordem, a que contrapusemos a Correição Parcial n. 314/68 na 1ª Vara da Fazenda Estadual. O ilustre Magistrado reconsiderou seu ato e obtivemos a confirmação do Egrégio Tribunal de Alçada Civil e afinal a *coisa julgada* precisamente sobre o mesmo tema da relação jurídica do ICM como *ato continuado*[8].

Neste passo, são relevantes e aplicáveis como luva ao caso da ora consulente, os fundamentos da sentença reconsideranda, "mutatis mutandis" em todos os seus termos, que são os seguintes:

> "Examinando melhor a pretensão do Frigorífico Anglo, requerente da presente Correição Parcial, reconheço a sua procedência.
> Efetivamente, nos autos principais de Mandado de Segurança, o requerente pleiteou e obteve segurança definitiva para a exportação de carne congelada ou resfriada, sem a exigência de pagamento do ICM, não só para os embarques já programados, como também para as futuras saídas *do referido produto,* com destino ao exterior.

---

6 *Suma Teológica,* tradução do Prof. Alexandre Correia, Editora Odeon, São Paulo, 1936, p. 76.

7 É elementarmente sabido que os impostos se dividem em diretos e indiretos, também chamados lançados e não lançados, ou ainda periódicos e instantâneos. Periódicos são aqueles cuja realização do "fato gerador" compreende um período, geralmente anual, como são exemplos o Imposto de Renda lançado, que toma todo o "ano-base"; ou o Imposto Predial que compreende todo um exercício.
O imposto não periódico, instantâneo ou *continuativo,* ao contrário, é aquele cujos exemplos típicos são o ICM e o ISS do caso da consulta, que são impostos não lançados ou de autolançamento, cujo "fato gerador" ocorre em cada *momento,* em cada operação realizada e por isso são *continuativos*.

8 Vide acórdão unânime nos autos da Correição Parcial n. 171.490, Primeira Câmara do Tribunal de Alçada Civil, proferido em 21-3-1972 Certidão do trânsito em julgado de 24-5-1972.
Vide ainda confirmação da "coisa julgada" no tocante ao ICM pelo acórdão também *unânime* nos Autos do Recurso "Ex officio" n. 189.373, 2ª Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, prolatado em 4-4-1973.

> Ora, uma vez transitada em julgado a decisão onde, estreme de dúvidas, ficou reconhecido como industrializado o produto em questão e, como tal, imune à tributação do ICM, quando destinado à exportação, não pode pretender, agora, a Fazenda do Estado obstacular a execução do julgado.
> Aliás, como muito bem observou o digno representante do Ministério Público, em seu judicioso parecer de fls. 31-33, o requerente, no caso, visa dar à r. sentença de fls. 54-57 e ao v. acórdão de fls. 69, dos autos principais, a execução fiel e exata que compete às coisas julgadas, como o recomenda o art. 891 do CPC *e conclui*:
> "A Fazenda deverá, querendo, socorrer-se dos meios processuais próprios, para intentar a modificação do decidido (coisa julgada). Mas não pode restringi-lo nesta fase executória".

Por outro lado, no caso, não há como se falar em mandado de segurança normativo, pois o próprio Prof. Hely Lopes Meirelles, no trecho citado pela Fazenda do Estado, é precisamente a favor da medida preventiva concedida ao Frigorífico Anglo, ao esclarecer:

> "A segurança normativa seria a que estabelecesse *regra geral* de conduta para casos futuros, *indeterminados."*

No caso, a segurança foi pedida e concedida específica e *determinadamente* para a *exportação continuada,* para o caso determinado do impetrante Frigorífico Anglo que o provou e requereu para, em relação a *determinado imposto* estadual e contra uma *determinada interpretação* errônea, de uma *determinada autoridade coatora* e a obteve com os efeitos da *coisa passada em julgado,* ou seja:

> "para o fim de não ser obrigado a recolher o imposto sobre Circulação de Mercadorias ICM nas saídas, da carne congelada ou resfriada destinada ao exterior".

(Item IV "b" da petição inicial e fls. 32 do parecer da Promotoria).

Esse pedido foi ainda reiterado a fls. 46, quando tornou a pedir e obteve:

> "a extensão dos efeitos da liminar concedida aos embarques cujas licenças estão anexas, bem como aos demais a serem efetuados, cujas licenças ainda não foram expedidas pelo órgão competente, afim de que a suplicante não sofra manifesto prejuízo".

Ora, o ato de exportação dessa sua mercadoria, pela própria impetrante, no cumprimento do contrato de compra e venda para o exterior é um verdadeiro *procedimento,* pois como ensina Emílio Betti "o *procedimento* consiste em vários atos jurídicos sucessivos visando à mesma finalidade, dos quais, todo ato que segue, pressupõe necessariamente o precedente, preparando e prenunciando o seguinte" (*Teoria Generale del Negocio Giuridico, in Trattato di Diritto Civile Italiano*, dirigido por Fillippo Vassali, vol. 15, tomo II)[9]. Mas precisamente, é *um ato continuado e*

---

[9] Nota do autor deste trabalho: Em relação ao "Procedimento Administrativo" confronte-se o art. 142 do CNT. Quanto à figura do "Ato Continuado" no processo, veja-se in CARNELUTTI, *Siste-*

a própria *legislação fiscal* de nosso país, até mesmo para aplicação de multa considera e categoriza, juridicamente, o *ato continuado* como uma *unidade* ou sequência. Assim, o Decreto n. 61.514, de 12 de outubro de 1967, considerado o nosso estatuto fiscal mais completo em matéria de *procedimento administrativo* reza:

> "Art. 151
> § 2º – As infrações continuadas... estão sujeitas a uma pena única..."[10] e o Código Penal, no art. 51, § 2º, também, para o mesmo efeito, caracteriza a unicidade do *ato continuado*[11].
> Ora, para o caso do impetrante foi concedida a ordem de segurança preventiva contra a ameaça comprovada de que a autoridade coatora, por errônea interpretação estava impedindo o exercício do direito líquido e certo de o impetrante exportar a sua mercadoria debaixo da imunidade. Como é sabido, a imunidade é uma categoria muito mais ampla do que a simples isenção. A imunidade tributária é uma limitação constitucional que exclui o próprio poder de tributar, isto é, quando o § 7º do art. 23 da Constituição reza, imperativamente, que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias "não incidirá sobre as operações que destinem ao exterior os produtos industrializados" criou uma imunidade também chamada de "não incidência qualificada". Retirou por aí dos Estados, a própria competência de tributar essas exportações por meio do ICM.
> Finalmente, se prevalecesse a tese defendida pela Fazenda do Estado, não obstante a segurança obtida, o impetrante teria que se valer do remédio heroico toda vez que necessitasse exportar os produtos que industrializa, o que se me afigura absurdo, mesmo porque "isto importaria na criação de obstáculo intransponível para o exercício de sua atividade comercial", conforme bem salientou a r. decisão citada às fls. 10.
> Isto posto, julgando procedente a presente Correição Parcial, reconsidero o despacho de fls. 122, para determinar que a Fazenda do Estado, em obediência ao julgado, se abstenha da exigência do ICM nas exportações de carne congelada ou resfriada efetuadas pelo Frigorífico Anglo. Custas, na forma da lei. Int. São Paulo, 19 de novembro de 1971. Gabriel Cuba dos Santos. Juiz de Direito."

XV. Eis aí, com clareza meridiana, a diferença entre a natureza do mandado de segurança *normativo* (figura que legalmente não existe) e a natureza do provimento do mandado de segurança *preventivo* ou *repressivo*.

---

ma del Diritto Processuale Civile, edição Cedam, 1938, vol. II, p. 94 letra "d" e a partir da p. 109, n. 433, especificamente *Atti Processuali Continuati*.

[10] Nota do autor deste trabalho: Observe-se que os citados arts. 151 e § 2 estão em pleno vigor e até ressalvados expressamente pelo art. 269 do Decreto Federal n. 70.162, de 8/2/1972, pois pertencem ao Título IV (Das infrações e penalidades).

[11] Idem: em relação ao *ato continuado* no Direito Penal, veja-se a magnífica monografia do Magistrado e Professor Manoel Pedro Pimentel, *Do Crime Continuado,* editado pela *Revista dos Tribunais*, S. Paulo, 968, "passim" e especialmente de pp. 201 a 214 o título *Crime continuado e coisa julgada*.

XVI. Às págs. 44 e 45 da já citada obra, Hely Lopes Meirelles esclarece, precisamente, esse ponto:

> "O mandado de segurança admite decisão *repressiva* e *preventiva* (art. 1º). É *repressiva* quando visa a corrigir ilegalidade *já consumada,* é *preventiva* quando se destina a impedir o cometimento de ilegalidade iminente. Em ambos os casos é necessária a indicação do objeto e a comprovação da iminência da lesão a direito subjetivo do impetrante".
> "Não se confunda – como frequentemente se confunde – segurança *preventiva* com segurança *normativa.* O nosso sistema judiciário admite aquela e rejeita esta. Segurança *preventiva* é a que se concede para impedir a consumação de uma ameaça a direito individual em *determinado* caso; segurança *normativa* seria a que estabelecesse *regra geral* de conduta para casos futuros, *indeterminados*" (grifos do autor e da transcrição).

XVII. A Concretex impetrou e obteve, com o caráter definitivo de "coisa julgada" a solução do *objeto* de uma sua *determinada* atividade *continuada,* em relação a dois impostos *continuativos,* em confronto com a exigência *continuada* do Fisco estadual, em razão de *uma determinada* e errônea interpretação *continuada* de *determinada* legislação e o Poder Judiciário solucionou *a controvérsia, objeto* da *lide.*

XVIII. Esta solução, como por tantos anos nos ensinou na Faculdade o Mestre Enrico Tullio Liebman e o diz em sua clássica obra *Eficácia e Autoridade da Sentença,* traduzida por Buzaid e Aires, tornou-se "coisa julgada formal e substancial" (p. 56), nos "limites objetivos e subjetivos" (p. 51)[12].

XIX. Vejam-se ainda os comentários de Liebman a acórdão de nosso Supremo Tribunal Federal, precisamente sobre a *coisa julgada em matéria fiscal,* onde conclui, com sua lapidar clareza:

> "As regras relativas à coisa julgada recebem, pois, *integral aplicação em matéria fiscal,* e não há razão para admitir-se desviações ou restrições, devidas à natureza especial da função desenvolvida pelo Estado, quando cobra os impostos para satisfazer as necessidades de ordem geral. Ainda quando desenvolve essa função, o Estado está submetido ao direito objetivo, à jurisdição e à coisa julgada[13]".

Também Allorio, outro renomado processualista, em sua obra *Diritto Processuale Tributario,* tratando da *cosa giudicata tributaria,* à p. 259, esclarece igualmente:

> "La decisione avente forza di cosa giudicata, *anche nel processo tributario,* produce dunque quei ridigi effetti che le sono propri nel diritto processuale comune"[14].

XX. Nas obras mais recentes e mais notáveis da literatura tributária mundial, tais como no *Handwörterbuch des Steurrechts und der Steuerwissenschaften* que, pelo

---

[12] Edição *Revista Forense,* Rio, 1945.
[13] *Revista de Direito Administrativo,* vol. II, Fasc. II, outubro de 1945, p. 565.
[14] Edição Dott. A. Giuffré, Milano, 1942.

seu conteúdo, traduzimos por *Dicionário Enciclopédico do Direito Tributário e da Ciências Fiscais,* basta consultar os verbetes

Rechtskraft – coisa julgada
Bindungsproblem – problema da vinculação
Streitgegenstand – objeto do litígio
Urteil – sentença[15]

Na obra *Steuerrecht* (*Direito do Imposto*) do catedrático Wilhelm Kruse, p. 318 e segs., *Wirkungen des Urteiles* (*Efeitos da sentença*)[16], e por todos esses elementos ver-se como Liebman e Allorio foram exatos em seus magistérios sobre a “coisa julgada”, em matéria tributária.

Sendo o instituto da “coisa julgada” de *direito público* e mais especificamente de *direito constitucional,* existe até “a fortiori” maior necessidade e utilidade de sua aplicação no campo da disciplina jurídica do fenômeno fiscal, porque a tributação é fenômeno sócio-econômico-financeiro em massa: portanto a “coisa julgada” é ainda mais necessária para a maior segurança do povo contribuinte, para a paz entre o Estado-Fisco e o Cidadão-Contribuinte e para a confiança dos contribuintes no Poder Judiciário, como jurisdicionados.

XXI. Mas não é só.

Imagine-se ainda do ponto de vista prático, em um país como o Brasil, onde os maiores impostos são os *continuativos* ou de auto lançamento (IPI, ICM, Impostos do comércio exterior, parte do IR, do ISS etc.), se cada contribuinte tivesse que impetrar mandado de segurança, propor ação ou ser demandado em cada ato *a ser praticado,* ou *continuado,* como ficariam os tribunais sufocados em atos *repetitivos* ou de *rotina*[17].

Ao reverso, a característica fundamental de toda a filosofia ocidental, aproveitada agora como possibilidade da *Informática Jurídica* na era do computador, é precisamente a da procura da *sistematização,* da unificação de conceitos universais e válidos para solução da gigantesca problemática que a vida atual apresenta, cada vez mais, com a feição de volume em massa.

A ideia criadora de Wiener veio possibilitar o uso da *automação,* especialmente para aliviar o trabalho intelectivos, *dos atos repetitivos*[18].

---

[15] Edição C. H. *Beck'sche Verlagsbuchhandlung,* München e Wissensehaftlichen Instituts der Steverbevollmächtigten GMBH Bonn, 1972.

[16] 2., vollig überabeitete Auflage, C.H. Beck'sche Verlagsbuchandlung, München, 1969. Na 3ª edição, 1973, *vide* mais desenvolvida a questão, a partir da p. 358.
Acrescente-se *Bestandskraft und Rechtskraft,* p. 302-303 do livro *Lehrbuch des Allgemeinen Steuerrechts,* de Heinz Paulick, 2ª edição, Carl Heymanns Verlag KG, Köln-Berlin-Bonn-München, 1972.

[17] Veja-se no *Dicionário do Direito Tributário* já citado, vol. I, p. 96, a importância da “praticabilidade” (Die Praktikabilität) no campo tributário, em razão do fenômeno em massa, dos casos (Phänomen der Massenhaftigkeit) que as autoridades têm que resolver, como nesse mesmo sentido os acórdãos da Corte Tributária Federal (BFH), aí citados.

[18] Cfr. Norbet Wiener, *Cibernética e Sociedade,* Editora Cultrix, S. Paulo, passim.

Se já havia no plano intelectivo algo semelhante aos efeitos da automação eletrônica que o grande sábio matemático veio doar à humanidade, parace-nos que é o do instituto da "coisa julgada", antecipadamente criado e aplicado pelo gênio dos juristas que, na verdade, já haviam construído um verdadeiro "computador" invisível, não eletrônico, mas superior, porque no cérebro humano e portanto "cognoscente" ou "racional".

Realmente o instituto da *coisa julgada* é uma solução conceitual e sistematizada que reduzindo-se à unicidade, obsta os *atos repetitivos ilegítimos,* dando ampla e uniforme cobertura ou eficácia ao regime do direito.

XXII. Produzida adequadamente a "coisa julgada" é com ela alimentado o computador eletrônico, não há dúvida que a conquista da ciência interdisciplinar que o gênio da Cibernética nos legou virá aumentar a efetividade da segurança jurídica, desde que os juristas permaneçam como sentinelas da correta produção e aplicação do direito.

XXIII. O que nos parece inconcebível hoje, mais do que nunca, é que no campo tributário do lançamento, onde a própria administração emprega o computador (Serpro – Prodesp – Prodam), para lançar e exigir os impostos e o próprio Judiciário paulista ensaia a computação nas *sentenças repetitivas,* se possa deparar, no caso dos impostos *continuativos,* uma tal obstinação contra o conceito milenar da sistematização e da aplicação do genial instituto da *coisa julgada.* No dizer do *Handwörterbuch des Steuerrechts*, ela é apenas uma "*autovinculação* dos próprios tribunais, pela qual a segurança jurídica, a paz jurídica e a proteção da confiança dos jurisdicionados exigem que os tribunais mantenham suas decisões conclusivas"[19].

XXIV. Portanto, a solução da *relação jurídico tributária* de que dá notícia a consulente é definitiva e sem sombra de dúvida oponível à Fazenda do Estado de São Paulo. Esta não só não pode renovar a coação, mas estando, como está, integralmente ciente de que essa cobrança é manifestamente ilegal, por decisão definitiva do Poder Judiciário, no interesse da sociedade e proteção de seus próprios funcionários deve *ex officio* desistir de toda tentativa no sentido dessa exigência.

Este dever da Fazenda seria mesmo homenagem ao art. 316 do Código Penal (reproduzido no futuro Código), que *tipifica* como delito o *excesso de exação*, assim considerado:

> "Art. 316 – ...
> § 1º – Se o funcionário *exige imposto,* taxa ou emolumento *que sabe indevido,* ou, quando devido, emprega na cobrança meio *vexatória* ou *gravoso,* que *a lei não autoriza*".

Mario G. Losano, *Sistema e Strutura nel Diritto,* G. Giappichelli-Editore-Torino, 1968, vol. I, e especialmente *Corso di Informatica Giuridica*, Cuem, Milano, 1971, ainda *Lições de Informática Jurídica,* curso realizado no Departamento de Direito Econômico-Financeiro da Faculdade de Direito da USP, professor responsável Ruy Barbosa Nogueira, Editora Resenha Tributária, 1974, p. 1 a 5.

[19] *Selbstbindung des BFH: – Rechtssicherheit, Rechtsfrieden und Vertrauensschutz (Treu und Glauben) erfordern es, dass die Revisionsinstanz bei erneuter Entscheidung über dieselbe Sache nach einer Zurückverweisung ihre ursprünglich geusserte Rechtsauffassung beibehält.* (Obra citada, item 8 da p. 205).

Não há dúvida que, para a ocorrência dessa figura, é pré-requisito o dolo, que não se presume. Entretanto é instrutiva e cautelar a leitura dos doutos em Direito Penal. Comentando o dispositivo acima transcrito, ensina o Catedrático Magalhães Drummond:

> "Na hipótese da simples exigência do indébito, o dolo estará na consciência disto – na consciência de não ser devida legalmente a taxa, imposto, ou emolumento, e, entretanto, exigi-lo, pondo assim em ação uma vontade poluída do ponto de vista moral e criminosa, do prisma legal.
> Na hipótese de cobrança vexatória ou gravosa da contribuição devida, já o dolo consiste na consciência da ofensa ao direito que o contribuinte como pessoa humana tem de ser respeitado no seu pundonor e no seu patrimônio. Esse dolo se presume do fato mesmo concretizador da ofensa, porque se pressupõe no funcionário o conhecimento da extensão dos seus deveres e das limitações postas pela lei ao seu exercício. Tanto mais quanto o excesso constitui crime do Código Penal, cuja ignorância não se compadeceria com a qualidade de funcionário, ademais da sua geral inalegabilidade. Existindo precisamente para por em ação a lei, o funcionário sabe, por presunção legal, o que lhe cumpre fazer, e, se, em assunto tão importante, age contra a lei, é, de certo, com a consciência da ilegalidade da sua conduta.
> O crime nesta hipótese se perfaz mediante procedimento vexatório ou gravoso. Gravoso compreenderia de modo geral também o vexatório, pois gravoso é o que traz malefício, agravo, prejuízo, e nada mais gravoso do que o prejuízo moral. Mas fêz bem o legislador em discriminar, porque, assim, pôs bem em realce o propósito do respeito à pessoa humana, que êle não quer diminuída, humilhada, aviltada, envergonhada pelo representante da administração pública, a qual existe principalmente para realizar a conciliação do interesse coletivo, que tem por órgão o Estado, com o direito do indivíduo – interesse e direito que são medida um do outro, no ajustamento legal"[20].

Convém esclarecer que a falta de providência da autoridade coatora, a que no caso, cabe expedir instruções fiscais em contramarcha, aos funcionários encarregados da fiscalização, autuação e cobrança, para não deixá-los no risco de incidirem no excesso de exação, a falta de cumprimento da ordem judicial por parte da autoridade coatora incidirá também no mesmo Código Penal, que prevê o crime de desobediência:

> "O não atendimento do mandado judicial, caracteriza o crime de desobediência a ordem legal (Código Penal, art. 330) e por ele responde o *impetrado renitente,* sujeitando-se até mesmo à prisão em flagrante, dada a natureza permanente do delito" (Hely Lopes Meirelles, *op. cit.*, p. 43).

Em relação, pois, à autoridade coatora impetrada poderá, no caso de se efetivar nova coação, ocorrer até o "concurso formal" dos crimes de excesso de exa-

---

[20] *Comentários ao Código Penal,* J. de Magalhães Drummond, Edição *Revista Forense*, Rio, 1944, vol. IX, p. 289.

ção previsto no art. 316, § 2º e o de "desobediência" previsto no art. 330, de conformidade com o art. 51, § 1º do mesmo Código Penal que disciplina o concurso formal de crimes.

Conclusões

Em face de todo o exposto, assim respondemos aos quesitos formulados na consulta:

Pergunta – 1º) Qual a distinção entre mandado de segurança *normativo* e *preventivo* ou *repressivo,* em relação aos efeitos temporais da ordem concedida?

Resposta – 1º) Mandado de Segurança *normativo* seria ato equiparável à da *tipificação genérica* da lei com aplicabilidade aos *casos futuros, eventuais* ou não *determinados.* Este tipo de provimento não existe em nosso sistema judiciário.

A ordem concessiva do mandado de segurança preventivo opera "ex nunc", em relação aos casos *futuros* e *determinados na lide.*

A ordem do mandado de segurança repressivo opera "ex tunc" em relação ao caso da lide e, passando em julgado, aos casos futuros e *determinados na lide.*

Pergunta – 2º) A decisão de mérito, proferida "in casu", no mandado de segurança concedido definitivamente à ora consulente, é oponível à autoridade coatora, como *ordem para cessar* ou não repetir essa *mesma coação,* ou teria a vítima da coação de assoberbar o Poder Judiciário com a impetração de mandados de segurança em relação a cada um dos inumeráveis atos praticados e continuados, de saída dos caminhões ou de emissão de cada nota fiscal?

Resposta – 2º) A decisão de mérito proferida no mandado de segurança "in casu" e concedida definitivamente à consulente foi de uma ordem para *cessar a coação,* consistente esta na pretensão de a Fazenda do Estado exigir ICM, cuja pretensa causa somente poderia ser a existência de determinada relação jurídico tributária. Tendo o Poder Judiciário julgado *inexistente essa relação,* a ordem é permanente enquanto não alterado o *substractum* nem superveniente lei criadora de tal relação jurídica entre a Concretex e a Fazenda do Estado de São Paulo.

Pergunta – 3º) A decisão de mérito sobre a relação jurídico tributária *in casu*, no Mandado de Segurança, constitui *coisa julgada*?

Resposta – 3º) Sim.

Pergunta – 4º) A decisão de mérito sobre a relação jurídico-tributária *in casu*, na ação executiva fiscal, constitui *coisa julgada*?

Resposta – 4º) Sim.

Pergunta – 5º) Por se tratar de impostos não pode o contribuinte obter do Poder Judiciário a segurança e tranquilidade quanto a uma determinada relação jurídico tributária contínua?

Resposta – 5º) Pode, como de fato e de direito ocorreu no caso consultado.

Contribuição de Melhoria e Taxa de Iluminação Pública

Sumário: A execução da *obra* de iluminação pública e seu custeio pela contribuição de melhoria. A manutenção e fornecimento do *serviço* de iluminação das ruas e logradouros para o povo, como despesa geral a ser custeada pelos *impostos* e jamais por meio de *taxas*. Características constitucionais, legais e doutrinárias das taxas. Soluções jurisprudenciais. A lógica e a harmonia entre os vários tributos na organização destes em Sistema. As comprovações no campo do direito comparado.

Na 352ª reunião da Mesa semanal de debates do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, entidade complementar à USP, realizada na Faculdade de Direito do Largo São Francisco, foi levantada a questão de saber-se se as Prefeituras Municipais podem cobrar dos munícipes *taxa* de iluminação das ruas e logradouros públicos ou, como diz o Anteprojeto de Código Tributário do Município de São Paulo, taxa "de manutenção da rede elétrica", e, ainda, se, por ocasião da realização da *obra* de iluminação pública, pode seu custo ser ressarcido por meio da Contribuição de Melhoria.

Designado relator, apresentamos o seguinte trabalho, que foi unanimemente aprovado:

Contribuição de Melhoria: Realização de Obra Pública

I – De acordo com o art. 18, II, da Constituição Federal, explicitado pelos arts. 81 e 82 do CTN e na conformidade da jurisprudência já sedimentada por reiterados acórdãos do Supremo Tribunal Federal, para se indenizar do custo da *obra pública* de iluminação das vias e logradouros, o Município pode instituir, lançar e cobrar dos proprietários de imóveis valorizados por tal obra, Contribuição de Melhoria, que terá como limite total a *despesa realizada* e como limite individual o *acréscimo de valor* que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (Vide no magnífico trabalho do jurista José Luiz de Mesquita, publicado no *Suplemento Tributário LTr,* n. 44/81 e também na revista *Fisco e Contribuinte,* n. 5, maio de 1981, sob o título *Taxa e Contribuição de Melhoria*, especialmente os itens: "13. A jurisprudência atual do STF. 14. Sentenças luminosas. 15. Conclusões".)

Observe-se bem que nesta primeira parte deste estudo estamos nos referindo à *realização da obra de iluminação pública,* da qual resulte valorização para os imóveis beneficiados, e não ao *serviço* ou *manutenção dessa iluminação.* A valorização está, precisamente, na consideração de que essa obra, uma vez concluída, proporcionará a iluminação pública, isto é, deverá necessária e suficientemente ser mantida em funcionamento para o uso geral ou comunitário.

II – Pois bem. O *substrato,* fato ou relação fática que distingue a possibilidade da cobrança da *contribuição de melhoria* da cobrança da *taxa,* está precisamente em

que, para a primeira, o governo realize *obra pública* de que resulte valorização dos imóveis dos respectivos contribuintes, enquanto, para legitimar a cobrança de taxa de serviço, é preciso que efetivamente preste ou ponha à disposição do respectivo contribuinte *um serviço público específico* para o utente e por isso mesmo, quando esse serviço atenda a um grupo ou coletividade, seja de natureza *divisível* entre os usuários e compulsório.

A distinção entre *obra* e *serviço,* para esses efeitos, foi feita com clareza e precisão pelo Mestre Hely Lopes Meirelles, em seu já clássico livro, *Direito Municipal Brasileiro,* nestes termos:

> "O que caracteriza a *obra* e a distingue do *serviço* é a predominância do material sobre o trabalho (mão-de-obra), pois em toda obra entram serviços, mas estes são superados pelos materiais empregados na estrutura em formação ou modificação. Essa distinção entre obra e serviço é feita pela Administração Pública, tanto para a determinação dos tributos que podem incidir sobre aquela e este, como para saber-se qual a modalidade de *licitação* a que fica sujeito o *contrato da obra* ou do serviço" (Editora Rev. Tribunais, S. Paulo, 1977, 3. ed., p. 148).

III – Assim, respondendo à dúvida sobre a possibilidade de o Município instituir, lançar e cobrar a contribuição de melhoria dos beneficiários da valorização imobiliária, para se indenizar do custo de cada obra de iluminação pública que realize, respondemos Sim: pode instituir, lançar e exigir tributo indenizatório por meio da espécie ou categoria denominada Contribuição de Melhoria, nos termos dos citados dispositivos da Constituição Federal e do CTN.

Para mais amplos esclarecimentos aos srs. legisladores e prefeitos municipais, em relação às possibilidades da *correta* instituição, lançamento e cobrança deste importante tributo, recomendamos a magnífica obra de João Baptista Moreira, *Contribuição de Melhoria*, que constitui o vol. VIII do *Tratado de Direito Tributário Brasileiro,* idealizado por Aliomar Baleeiro, edição Forense, Rio, 1981.

Taxa por Prestação de Serviço Público

IV – De acordo com os textos da Constituição Federal (art. 18, I, e § 2º); do CTN (arts. 77 e 78), da atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e, a nosso ver, da melhor e quase unânime doutrina pátria, como a dos maiores tributaristas de países cujos sistemas tributários, em matéria de taxas, são afins com o do Sistema Tributário Nacional, não pode o Município instituir *taxa* para se indenizar do custo da manutenção do serviço de iluminação de vias e logradouros públicos, porque esse serviço público é de *uso comum* ou *uti universi.* Não é serviço específico, não é serviço especial nem divisível *uti singuli.* Tal serviço é parte integrante dos chamados serviços públicos gerais que o Estado proporciona ou põe à disposição do povo e devem ser custeados pelos impostos pagos pelos contribuintes de acordo com suas respectivas capacidades contributivas, entre os quais se destacam os proprietários de imóveis, que aliás são também os únicos possíveis sujeitos passivos da contribuição de melhoria, sendo certo que esta, no caso da *obra* de iluminação pública, implica a iluminação ser efetivamente mantida.

V – Também parece justo observar que, além de os proprietários serem os únicos possíveis sujeitos passivos da contribuição de melhoria, já são também eles os sujeitos passivos do Imposto municipal sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (CTN, art. 32). São, de modo geral, os que, revelando maior capacidade contributiva, mais se sujeitam aos impostos destinados à cobertura das despesas gerais. Não há dúvida de que a manutenção da iluminação das ruas e logradouros públicos é que valoriza seus imóveis, mas, como já dissemos, é precisamente em razão dessa valorização que são os únicos possíveis sujeitos passivos da contribuição de melhoria. É certo que, na posição de membros da coletividade, terão o direito ao uso das vias e logradouros *iluminados,* mas esse será sempre o *uso comum,* assegurado igualmente a eles como aos demais utentes, todos, indistintamente, como integrantes da coletividade. Este uso é *uti universi e* não *uti singuli,* como é óbvio e estatui o Código Civil.

VI – Com efeito. Ao classificar ontologicamente os bens públicos e teleologicamente fazer sua *qualificação jurídico normativa*, dispõe o Código Civil Brasileiro:

> "Art. 66 – Os bens públicos são:
> I – Os de *uso comum do povo,* tais como os mares, rios, estradas, *ruas e praças.*
> II – Os de uso especial, tais como edifícios...
> III – Os dominicais, isto é, os que constituem o patrimônio da União, dos Estados ou dos Municípios".

Como se vê, as ruas e praças, dentro da própria tipologia legal, são modelos de *bens de uso comum do povo.* Ao comentá-lo, Clóvis Beviláqua diz que estes do item I "são os que pertencem a todos (*res communes omnium*). O proprietário desses bens é a coletividade, o povo. À administração pública estão confiadas a guarda e a gestão. Podem utilizar-se deles todas as pessoas, respeitadas as leis e os regulamentos".

Como não cabe ao direito civil dispor sobre finanças públicas, teve o sábio legislador de nosso monumental Código Civil o cuidado de esclarecer em relação *à utilização*:

> "Art. 68 – *O uso comum* dos bens públicos pode ser gratuito, ou retribuído, conforme as leis da União, dos Estados, ou dos Municípios, a cuja administração pertencerem."

VII – Ora, a Reforma Tributária incluiu dentro da própria Constituição Federal um capítulo especial estruturando o "Sistema Tributário" (Tít. I, Cap. V), e a legislação de ordem complementar, de cogência nacional, isto é, tanto à União, como aos Estado Membros e aos Municípios, dispondo sobre as competências, sobre todos os tributos e os harmonizando entre si, permitiu, como vimos, a instituição da contribuição de melhoria para os citados casos de *obra* pública. Entretanto, por meio de disposições expressas e conceituais da *taxa,* não permite que, pelo *uso comum* da iluminação das ruas e praças, possa ser cobrada a espécie denominada *Taxa.* Senão vejamos.

VIII – Entre as competências que a Constituição Federal outorga ao Município, encontram-se, com as respectivas limitações conceituais, ou definidoras das taxas, as seguintes normas:

> "Art. 18 – Além dos impostos previstos nesta Constituição... compete aos Municípios instituir:
> I – *taxas, ...* pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos *específicos* e *divisíveis,* prestados ao *contribuinte* ou postos *à sua* disposição."

IX – Por sua vez, o CTN, com o caráter de legislação complementar da Constituição e as funções que lhe atribui o § 1º do art. 18 desta, entre as quais as de estabelecer *normas gerais* e regular *as limitações constitucionais do poder tributar,* dispõe que:

> "Art. 77 – As taxas cobradas... pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador... a utilização, efetiva ou potencial, de *serviço público específico* e *divisível,* prestado *ao contribuinte* ou posto *a sua* disposição.
> ....
> Art. 79 – Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se:
> I – utilizados *pelo contribuinte:*
> a) efetivamente, quando *por ele* usufruídos a qualquer título;
> b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos *à sua* disposição mediante atividade administrativa *em efetivo funcionamento;*
> II – *específicos,* quando possam ser *destacados* em *unidades autônomas* de intervenção, *de utilidade* ou de necessidades públicas;
> III – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, *separadamente,* por parte *de cada um* dos seus usuários."

É evidente, pois, que tendo todos, indistinta ou indivisivelmente, como povo", o direito ao *uso comum* das ruas e praças, sejam iluminadas ou não, a manutenção do serviço público de iluminação não é um serviço *específico* nem tampouco *divisível,* destacável em unidades autônomas de sua utilidade ou utilização. Se é, por sua natureza (ontologia) comum (iluminação pública ou do povo), e por sua finalidade (teleologia) a todos, indistintamente (iluminação pública ou para o povo), de acordo com a própria *qualificação jurídico normativa* constitucional e da legislação nacional ou complementar sobre o *factum,* isto é, do *serviço público* suscetível de ser pressuposto fático da *taxa* relação fática, s*achverhalt*), vê-se que esta é insuscetível de ser *fato gerador* de taxa, porque não é um serviço ou *prestação de serviço específico,* nem destacável em *unidades autônomas de utilidade,* nem prestado individualmente *o contribuinte* (mas a todos), nem individualmente por ele usufruído (mas indistintamente por todos). Em resumo é serviço de *uso comum* (*uti universi*).

X – Vê-se, pois, que, perante o *jus in civitate positum*, é manifestamente constitucional e contra a legislação complementar, como também contra o direito pretoriano já assentado ao nível de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, tal cobrança.

XI – Quanto à doutrina pátria, salvo manifestações isoladas e que estão ao arrepio da lei e da jurisprudência, basta apontar que Hely Lopes Meirelles, demonstrando seu espírito imparcial, científico e nobre, reexaminando toda a matéria, em sua recente obra *Finanças Públicas,* conclui:

> "Somente a conjugação desses dois requisitos *especificidade* e *divisibilidade,* aliada a *compulsoriedade* do serviço, pode autorizar a imposição de *taxa.* Destarte, não é cabível a cobrança de taxa pelo calçamento de via pública ou pela iluminação de logradouro público, que não configuram serviços *específicos,* nem *divisíveis,* por serem prestados *uti universi* e não *uti singuli,* do mesmo modo que seria ilegal a imposição de taxa relativamente aos transportes urbanos postos à disposição dos usuários, por faltar a esse serviço, *específico* e *divisível,* o requisito da *compulsoriedade* de *utilização.*
> O *funcionamento do serviço é* condição para que a Administração possa exigir o recolhimento da taxa. Com efeito, determinando a Constituição da República que as taxas são devidas *pela utilização dos serviços prestados* ao contribuinte ou *postos a sua disposição,* não basta a criação do serviço e a conseqüente instituição da taxa para obrigar o administrado ao recolhimento do tributo; é preciso que *a utilidade esteja em condições de ser usufruída por seus destinatários, ou, em outras palavras, que o serviço funcione efetivamente.* Neste sentido, aliás, já decidiram nossos Tribunais, muito antes da inovação trazida pela Emenda Constitucional n. 18/65 para o direito tributário" (TJSP, RT 200/339; TASP, *RDA* 44/140, 54/70; *RT,* 199/539, 231/593 e 273/ 608) (Ed. Rev. Tribunais, S. Paulo, 1979, p. 15 e 16).

É importante ressaltar que o ilustre autor, dos mais conceituados administrativistas de nosso país, elogiavelmente esclarece pela nota de rodapé 14 à pág. 15:

> "14 – Relativamente ao serviço de iluminação pública, já defendemos a tese da legalidade da taxa para seu custeio. Evoluímos para a posição atual por verificarmos que esse serviço não é prestado *uti singuli,* mas sim, *uti universi,* insuscetível, portanto, de utilização *individual* e *mensurável.*"

XII – Também o não menos notável jurista e autor José Luiz de Mesquita, no trabalho já citado, compendiando não só a jurisprudência, mas demonstrando a inconstitucionalidade, ilegalidade e arrepio à jurisprudência de opiniões isoladas e superadas, ressalta essa melhor doutrina em harmonia com o direito positivo e as manifestações já sedimentadas pela cúpula do Poder Judiciário. Várias vezes se refere à impossibilidade da cobrança pelo Município da chamada *Taxa de Iluminação Pública* porque esse *serviço público* sendo de uso *uti universi* não é *referido* (vinculado) ao contribuinte, não é *específico,* não é *divisível* como também não é de uso *compulsório.*

XIII – Bastaria a só constatação de que no caso, o *uso comum* da iluminação pública nem sequer permitiria *de fato* nem *de direito* a cobrança de *taxa,* pois é impossível a *vinculação* aos indetermináveis utentes. Sem a referibilidade, imputação ou vinculação possíveis de cada um ao fato gerador é inócua sua criação. *Sujeito passivo* do tributo ou da obrigação principal somente pode ser o *contribuinte* ou *responsável,* como estatui o art. 121, parágrafo único, I e II, do CTN, e de acordo com o art. 128 do mesmo CTN, a lei somente pode considerar responsável pelo crédito tributário a pessoa "*vinculada* ao fato gerador da respectiva obrigação". O STF no Recurso Extraordinário n. 77.462-MG, publicado na *RTJ,* n. 73, p. 507 a 513, já deixou esclarecido:

> "Atribuição a terceiro da condição de responsável pelo crédito tributário. O art. 128 do CTN, ainda vigente, só a permite se houver *vinculação* do terceiro ao fato gerador."

XIV – A atribuição, atributividade, sujeição ou vinculação ao fato gerador é requisito básico ou necessário para alguém ser contribuinte ou responsável pelo tributo, universalmente.

Em nosso *Curso de Direito Tributário*, ed. Saraiva. S. Paulo, 1980, p. 147, assim expusemos:

> "Portanto, a qualidade de contribuinte é uma decorrência da realização do fato gerador, ou em outras palavras, a pessoa que realiza o fato previsto na lei, como tributável, adquire o *status* de contribuinte. Na literatura jurídica alemã, este fenômeno é chamado de *Zurechnung,* que poderíamos traduzir por *responsabilidade* pela conta ou quantia, por *atributividade* do *débito,* pois *Zurechnungsfahigkeit* é a responsabilidade pessoal ou imputabilidade (*vide* Albert Hensel, *Steuerrecht* cit., p. 80, sob o título *Die Zurechnung,* 3. ed., Köln, Adde: Klaus Tipke, Steuerrecht, 5. ed., Ed. Dr. Otto Schmidt, Colônia, 1978, p. 125. Esta edição já está de acordo com o novo Código Tributário Alemão, em cuja tradução, coeditada por IBDT/Forense, 1978, veja-se o § 39).
>
> Essa atributividade é assim uma relação ou vínculo que imputa a autoria do fato tributado à pessoa que o realizou e como consequência lhe dá a qualidade de contribuinte ou devedor do tributo.
>
> Outra expressão técnica empregada na literatura tributária francesa é *l'appartenance fiscale* ou na italiana *la appartenenza giuridica tributaria* ou ainda tedesca *steuerliche Zugehörichkeit,* que podemos traduzir por *atributividade jurídico tributária,* ou ainda *sujeição tributária.*
>
> Na impossibilidade de atingir o contribuinte natural, o legislador admite ainda, como sujeito passivo, o
>
> 2) *Responsável* – quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação *decorra de disposição expressa de lei.*
>
> Observe-se que o responsável é um terceiro em relação ao contribuinte, mas não alheio ao fato gerador. O art. 128 do CTN prevê que seja uma pessoa *vinculada* ao fato gerador da respectiva obrigação."

XV – Além de não ocorrer nenhum dos pressupostos exigidos para compor a *situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador da obrigação principal* (art. 114 do CTN) do tributo *taxa,* é preciso atentar-se para mais um aspecto relevante da lógica dos tributos na composição de um verdadeiro Sistema Tributário.

É interessante observar que já em 1867, M. Pescatore publicou em Torino a obra *Lógica dos Impostos* (*La Lógica delle Imposte*). Era o início da demonstração de que os tributos não deviam se confundir ou se interpenetrar. Com o desenvolvimento do direito tributário, se chegou à instituição de Sistema Tributário sob a premissa da capacidade contributiva e para impedir que cada situação venha a ser sobreposta por diferentes e conflitantes tributos. Sistema é uma composição orgânica ou harmônica. Dentro de um sistema tributário não deve ocorrer *bis in idem*

econômico ou como a literatura norte-americana refere, *overload* tributário, nem tampouco uma bitributação ou conflito de competências que seria um *overlap*. Este aspecto é da maior relevância não só do ponto de vista econômico ou das relações entre economia e direito, mas, sobretudo, da harmonia entre os diferentes tributos, dentro de um verdadeiro Sistema Tributário.

Sobre a harmonia interna dos vários tributos dentro de um Sistema, vide a notável obra na Suíça, de Heinz Haller, *Die Steurngrundlinien eines Rationalen Systems Offentlicher Abgaben* (*Os Impostos – Linhas Fundamentais de um Sistema Tributário Racional*), 2. ed., J. C. Mohr, Tübingen, 1971, e nosso livro *Direito Tributário Aplicado e Comparado,* ed. Forense, Rio, 1977, vol. II, p. 100 e s. É a teoria das relações entre os tributos, isto é, os impostos, taxas e contribuições, que não podem se confundir ou se sobrepor.

Pois bem.

XVI – Precisamente para impedir tais conflitos, sobreposições ou caos tributário é que foi normatizado organicamente um Sistema Tributário Nacional e utilizada a técnica da rígida discriminação constitucional dos impostos, empregada para a especificação destes na distribuição das competências, especificação esta não só *nominal dos impostos,* mas ainda para as *taxas* e *contribuições,* toda a instrumentalidade dos conceitos.

Assim, para os impostos, a Constituição especificou privativa, nominalmente e pela descrição nuclear dos respectivos fatos geradores, os impostos de competência federal – art. 21 e § 1º e § 5º do art. 18; para os estaduais, art. 23 e para os municipais, art. 24 e, até onde interessa examinar neste trabalho, para as taxas e contribuições os conceitos precisos dos itens I e II do art. 18.

Além disso, no § 1º do art. 18, previu a nossa Lei Fundamental o estabelecimento de normas gerais de direito tributário, as disposições sobre os conflitos de competência nessa matéria e regulação das limitações constitucionais do poder de tributar, por meio de legislação complementar da Constituição.

Assim sendo, e especificamente para delimitar o poder de *taxar* e não permitir a instituição de *taxas* em relação a *situações* já atingidas por impostos cuja arrecadação se destina à cobertura de serviços públicos gerais ou de só comum (como o da iluminação pública), estatuiu a Constituição Federal:

> "Art. 18 – ....
> § 2º – Para cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos."

XVII – Também o CTN, com a função complementar, que a Constituição e dá, de regular as limitações constitucionais do poder de tributar, explicitou mais ainda:

> "Art. 77 – ....
> Parágrafo único – A taxa não pode ter base de cálculo ou *fato gerador* idênticos aos que *correspondem a imposto*",...

Ora, a Constituição Federal já outorga somente à União, isto é, *privativamente,* o imposto sobre o uso, utilização ou *consumo* da *energia elétrica,* assim dispondo:

> "Art. 21 – Compete à União instituir imposto sobre:
> ....
> VIII – ... consumo ... de energia elétrica, imposto que incidirá uma só vez sobre qualquer dessas operações, excluída a incidência de *outro tributo* sobre elas;"

XVIII – A legislação federal também já é completa sobre esta matéria, bastando citar que o Decreto Federal n. 68.419/71, com base na legislação ordinária, dispõe:

> "Art. 1º – A energia elétrica *entregue ao consumo* está sujeita ao *imposto único,* cobrado pela União, na forma deste Regulamento."

Este é o chamado *Imposto Único* que exclui não apenas qualquer outro *imposto*, mas qualquer *taxa* de consumo, pois, como se vê da CF, ela veda a incidência de outro *tributo* sobre qualquer uso, gasto, *utilização* ou *consumo* da energia elétrica. Só e só por este texto constitucional, vê-se que também já é lado ao Município fazer incidir *taxa* sobre o consumo ou uso da energia elétrica, quer dentro dos estabelecimentos, das residências e muito menos sobre o povo que use ou consuma, facultativamente, a energia elétrica da iluminação pública.

XIX – Poder-se-ia dizer que, nos termos da questão suscitada, a chamada *taxa de iluminação pública* teria como *fato gerador* não o "consumo de energia", mas o "serviço de manutenção da rede elétrica", como denominado no anteprojeto de Código Tributário Municipal de São Paulo, em elaboração, e assim o fato gerador não seria idêntico ao do Imposto Único?

A nosso ver, isto seria apenas um sofisma ou deixar a substância, a natureza coisas, para se apegar ao abuso das formas. Seria tomar a embalagem ou continente pelo conteúdo.

A iluminação pública não vem pelo ar. O povo não usa ou consome os postes, fios ou lâmpadas, enfim a instalação, mas apenas usufrui a claridade, como de dia, a do sol, e, pelas vias e logradouros não iluminados, às vezes, ainda, a do plenilúnio e/ou das estrelas que o Bom Deus lhe dá. Os postes, os fios e as lâmpadas são apenas estamentos, insumos ou veículos da iluminação elétrica. Esta, e não aqueles, é o bem de uso, consumo, enfim, a utilidade pública ou comum.

Bastaria, a nosso ver, perguntar se alguém pode usar, utilizar-se, usufruir ou consumir a iluminação pública, sem que esta esteja instalada e mantida em funcionamento.

É evidente que cabe ao Município, entre as suas funções, não só a de executar obras de instalações de iluminação pública indenizáveis por contribuição de melhoria, como também a da manutenção das respectivas redes elétricas, para uso comum do povo, cuja manutenção deve ser custeada com a arrecadação dos impostos, porque estes gastos são *despesas gerais*.

Direito Tributário Comparado

XX – Para finalizar, vejamos, no exterior, o entendimento dos maiores especialistas, não só em obras *monográficas sobre as taxas,* mas ainda em obras *sobre os*

tributos, para ressaltar as especificidades daquelas e demonstrar a convivência harmônica entre impostos, taxas e contribuições, pois cada um constituindo categoria própria, são inconfundíveis e harmonizados dentro dos respectivos Sistemas.

1. Em uma das mais notáveis e mais completas monografias, com 347 páginas, sob o título preciso de *Gebührenrecht und Grundgesetz – Ein Beitragzum allgemeinen Abgabenrecht* (*Direito das Taxas e Constituição – uma contribuição ao Direito Financeiro Geral,* o Professor Dieter Wilke, como luva confortável ao presente caso, esclarece com estas palavras que traduzimos do original:

> "Distinguindo-se do imposto, a taxa é um tributo cuja exigência depende de uma prestação estatal individualmente imputável (ou atribuível, referida, vinculada).
> Pressuposto de uma prestação sujeita à taxa ou de uma *situação taxável* é ser a mencionada prestação de natureza pública divisível. Em contraposição, segundo K. T. von Eheberg, os impostos "se destinam à cobertura dos gastos gerais acarretados pela coletividade, cuja distribuição é impossível pela natureza comunitária destas prestações públicas".
> A atribuição ou divisão individualizada de prestações públicas permite uma delimitação, razoavelmente clara, entre prestações que devam ser custeadas pela *taxa* e aquelas que devam ser exclusivamente financiadas por meio de impostos" (Editora C. H. Beck, München, 1973, p. 67).

2. Como já vimos, enquanto para a obra de instalação da iluminação pública, como melhoramento, é possível cobrar a contribuição de melhoria, já pelo *uso comum* da iluminação pública não é possível cobrar *taxa* porque o serviço de sua manutenção é serviço geral e deve ser custeado pelos impostos. Assim já em sua grandiosa obra, *A Treatise on the Law of Taxation*, de 1903, o clássico Thomas M. Cooley, falando especificamente da iluminação das ruas (*Lighting streets*), já esclarecia com estas palavras que, do original, assim passamos para nosso idioma:

> "Iluminação das Ruas – Embora o serviço de iluminação das ruas seja custeado pelo imposto, nenhuma razão existe pela qual não possa ser cobrada a contribuição de melhoria. Para tal existe em vários Estados legislação de contribuição de melhoria."

Tendo sido contestada, àquela época, nos EUA, a cobrança da contribuição de melhoria, sob a alegação de que os contribuintes já pagavam os impostos gerais, cita o autor, no rodapé n. 1 da própria página 1178, acórdão que decidiu pela possibilidade de ser indenizado o custo da obra de instalação por meio da contribuição de melhoria, baseado em que essa obra pública acarretava a melhoria ou benefício aos respectivos proprietários, nesses termos:

> "Os postes, fios e lâmpadas de um sistema de iluminação da rua configuram melhoria do local, cujo custo deve ser lançado a cargo do beneficiário" (3. ed. Callaghan and Company, Chicago, 1903, vol. II, p. 1178)

Como se vê, a contribuição de melhoria é paga pela consideração de a obra tornar iluminada a rua, jamais se falando em taxa (em inglês *fee*) para manuten-

ção dessa iluminação, a ser usada em comum e, por isso, daí em diante mantida como despesas gerais, pelos impostos.

3. Outro destacado tributarista, Karsten Uffhausen, escrevendo agora sobre *A Taxa de Uso* (*Die Benutzungsgebühr*), também ressalta:

> "Como a *taxa* é pagamento de uma prestação estatal *específica,* ela pressupõe, obrigatoriamente, que esta prestação seja de natureza específica. Isto significa que somente pode ser exigida uma taxa quando é concedido ao cidadão um serviço específico, isto é, uma prestação estatal que exceda as prestações estatais genéricas e mais, que só possa ser exigida uma taxa até esta prestação se revelar como específica, como também ser destinada a uma pessoa determinada" (*Die Benutzungsgebühr,* Karsten Uffhausen, edição do autor, p. 56, Göttingen, 1970).

4. O insuperável Mestre dos Mestres, Seligman, no vol. II de seu afamado *Ensaio Sobre o Imposto,* traçando as diferenças entre este e a *Taxa* de Serviços, já ensinava também, que

> "Esta é uma retribuição *compulsória* por um serviço no qual deve estar presente o elemento *interesse público,* mas a taxa difere do imposto por vários pontos importantes."

Começando por ressaltar que a primeira característica do *imposto* é a sua qualidade de tributo arrecadado em função da *capacidade contributiva* e destinado à cobertura das despesas gerais, como a despesa de manutenção de iluminação pública, que, por ser de *uso comum do povo,* não permite ser indenizada pela taxa, posto que, sendo a iluminação pública de uso facultativo e indeterminavelmente de todos, não é esse serviço atribuível, imputável a ou cobrável de ninguém, passa ainda a destacar, com precisão, que:

> "A base do imposto é a capacidade do contribuinte; a base da taxa é a vantagem especial que usufrui o *indivíduo.*
> *Se* se trata de um imposto, é verdade que esta capacidade pode ser influenciada, em certa medida, pelas "oportunidades", ou os privilégios ou as vantagens recebidas. Porém, a diferença reside na *mensurabilidade.* Quando se trata de taxa, a prestação pode ser medida: se estamos diante de um imposto, a vantagem não é suscetível de ser diretamente avaliada. Se se trata de taxa, *o serviço específico é a verdadeira razão do pagamento;* se se trata de um imposto, o serviço particular, se existir, será *um simples resultado ocasional da ação do Estado*" (Trechos que traduzimos da versão francesa da 8ª edição americana do *Essais on Taxation: Essais sur L'Impôt,* traduction par Louis Suret, ed. M. Giard & É. Brière, Paris, 1914, vol. II, p. 136-137).

5. Ainda na monografia *As Taxas* (*Die Gebühren*), de autoria de dois mestres de Colônia, Hansmeyer e Fürst, no § 8º, tratando de "A Seleção ou Escolha dos Objetos ou Prestações Taxáveis" (*Die Wahl des Gebührenobjekts*), acentuam:

> "Primeiro pressuposto para que um objeto possa ser suscetível da cobrança de uma *taxa* é que o Estado (o Município – *Die Gemeinde*), ofereça uma prestação

> (serviço) imputável a um *indivíduo* ou a *um grupo,* cobrindo uma *necessidade individual* dos cidadãos. A palavra necessidade individual indica que esta necessidade é sentida e avaliada pelo indivíduo ou grupo.
>
> ....
>
> Prestações que sejam de interesse exclusivo da coletividade (isto é, comum ou de todos), estão, pois, *expressamente excluídas do campo da Taxa".* (*Die Gebühren – Zur Theorie eines Instrumentariums der Nachfragelenkung bei öffentlichen Leistungen*, von Prof. Dr. Karl Heinrich Hansmeyer und Diplom-Volkswirt Dietrich Fürst, Köln, Ed. Kohhamer, Stuttgart – Berlin-Köln-Mainz, 1968, p. 43).

XXI – Em conclusão, enquanto dentro da lei e da lógica ou harmonia do sistema tributário nacional, entendemos cabível a *contribuição de melhoria* para indenizar os custos da *obra* pública de iluminação e dos estamentos desta, entendemos que não é constitucional, legal ou juridicamente possível a cobrança de *taxa* dos munícipes para custear a manutenção do serviço *comum* da iluminação pública. O custo dessa manutenção é despesa geral, a ser custeada com a arrecadação dos impostos.

Coisa Julgada e Orientação Fiscal

– Pode a *relação jurídica* entre Fisco e Contribuinte ser substituída pela *relação de força*?

– Ao invés de propor *Ação Rescisória* pode o Fisco afrontar ou rescindir *manu militari* o ato conclusivo e soberano da Coisa Julgada através do expediente administrativo da lavratura de Auto de Infração?

– Vinculação jurídica e moral da Fazenda Pública pelas orientações prévias dadas ao contribuinte de direito como cobrador ou coletor de impostos indiretos. Acórdãos do STF e do TFR.

– A Coisa Julgada, superada a rescisória, constitui Coisa Soberanamente Julgada. A extensão de sua vinculação como garantia constitucional e processual. Aplicação integral no campo do direito tributário material, independentemente de exercícios posteriores, enquanto não sobrevier alteração da situação de fato ou de direito.

– Por ter sido fonte da sistematização tributária nacional, vide legislação e comentários específicos da elaboração germânica em relação à coisa julgada em matéria tributária.

– Auto de Infração como ato administrativo írrito, por afrontar a coisa soberanamente julgada e estar ao arrepio das orientações e práticas reiteradas das autoridades e órgãos fiscais.

Consulta

No dia 5 deste mês, a Consulente foi autuada pela fiscalização estadual do ICM, conforme Auto de Infração e Imposição de Multa n. 940028 série "F", sob a seguinte acusação:

> "Creditou-se indevidamente de ICM, no montante de Cr$..., no período de 1/1/80 a 30/6/83 pela entrada de *Sucata* em seu estabelecimento, alegando decisão prolatada no TAC 244.467 – proc. 742/77 – AG 74.035-7, conforme declara nas suas notas fiscais de entradas e apurado conforme demonstrativo anexo e integrante do presente.
> ... infringindo assim o disposto nos arts. 39 do Dec. 5.410/74 e 42 do Dec. 17.727/81 e Lei 2.252/79.
>
> *Capitulação*
> RICM Dec. 5.410/73 c/alt. Dec. 14.652/79 art. 431, II, *d* – RICM Dec. 17.727/81 art. 492, II, *d*."

Com a imposição de violenta multa, correção monetária, juros e acréscimos, a pretensão da Fazenda atinge o total de Cr$... (mais de 500% do valor inicial!).

Anexando xerox completo da Ação Declaratória que a Consulente teve o cuidado de propor perante o Poder Judiciário, da qual participou a Fazenda Es-

tadual em todas as suas fases, até chegar à Coisa Julgada, solicitamos a V.Excia. estudar esta autuação em confronto com a legislação citada e capitulada no referido auto e com a relação jurídica sobre a qual conclusivamente decidiu o Poder Judiciário para, de acordo com sua convicção jurídica dar seu parecer sobre a procedência ou improcedência dessa pretendida cobrança de ICM e de imposição de multa, com afronta à Coisa Soberanamente Julgada.

Anexamos os quesitos

São Paulo, 27 de setembro de 1983

Eduardo Domingos Bottallo

Advogado

Parecer

Introdução

I – A atitude e o expediente de surpresa, violência e ilegalidades consubstanciadas nesse Auto de Infração contra a Consulente e contra o Poder Judiciário em face da ordem jurídico constitucional, processual e tributária estabelecidas e vigentes no Brasil, são inéditos e estarrecedores.

Com efeito.

II – Na qualidade de contribuinte de direito, de imposto indireto ou como mero *coletor* do ICM para o fisco, afim de obter orientação definitiva de como proceder ao crédito do ICM relativo às aquisições de sucata de ferro e metais em geral, para ser utilizada como matéria prima em seus processos de industrialização, a ora Consulente teve o cuidado de previamente propor *Ação Declaratória* perante o Poder Judiciário, com a citação e a participação da Fazenda Estadual.

Este contribuinte recebe, em sede judicial, a orientação fisco tributária definitiva de como cumprir a lei, por sentença passada em julgado, com a qual a Fazenda concordou *reiteradamente*:

Primeiro porque ela Fazenda não propôs ação rescisória;

Segundo porque após o trânsito em julgado e durante dois anos e meio permitiu que o contribuinte cumprisse essa orientação da qual não só participara como parte na *Ação Declaratória*, mas que o contribuinte passou a exteriorizar por escrito, em todas as notas fiscais expostas à fiscalização, alem de manter cópia em seus arquivos e registrá-las em seus livros fiscais e comerciais sob fiscalização;

Terceiro porque além de a Fazenda estadual vir reiteradamente aprovando por suas autoridades superiores e de fiscalização esse creditamento, também o Tribunal de Impostos e Taxas, o mais elevado Órgão judicante da Fazenda estadual, para orientação e conhecimento dos contribuintes e dos funcionários fiscais vem declarando, reconhecendo e publicando, após os julgamentos dos respectivos processos, sua integral conformidade com a *coisa julgada* nesta questão do creditamento em relação às entradas de sucata para a utilização industrial. Como se vê do Ementário do TIT, publicado pela Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo, de 1979, p. 302, n. 1.031 e de 1981 p. 265 e 266, ementas 836, 837 e 838, aí estão *reiteradas* decisões de reconhecimento da *Coisa*

Julgada e reconhecida para os exercícios seguintes, precisamente sobre o ICM. Mais ainda, especificamente no mesmo caso da *Sucata* e relativo ao mesmo creditamento, foi a *Coisa Julgada* reconhecida e decidida como imutável e oposta à mesma Fazenda, no julgamento da 2ª Câmara do TIT, na sessão de 24-10-1983, processo DRT-6 4.318/30, unanimemente: DOE, 8-11-1983;

Quarto e fina1mente, por meio de notificação escrita e específico Auto de Infração decorrente de *diligência in loco,* no estabelecimento do contribuinte em que a fiscalização fez o *levantamento das entradas de sucata*, esta não só tomou conhecimento, mas *aprovou o cumprimento*, por parte deste mesmo contribuinte, do "acórdão TAC 244. 467". Isto no dia 14 de junho de 1983. Portanto, dois meses antes do agora surpreendente e reversivo Auto de Infração e Imposição de Multa, objeto de exame deste parecer.

III – Antes de mais nada, pois, vejamos se é lícito à Fazenda assim agir contra o contribuinte coletor do imposto indireto, que teve o cuidado de pedir instruções ao próprio patrão ou Estado Fisco; recebê-las com a qualificação jurídica de *Coisa Julgada*; ter durante mais de dois anos a reiterada aprovação da própria Fazenda, por todos os seus órgãos, e agora quando o contribuinte não dispõe de nenhuma instrumentalidade jurídico tributária para incluir retroativamente no preço aquele imposto indireto, ser responsabilizado por eventual erro de direito da sentença ou em virtude de modificação introduzida na interpretação.

IV – A questão básica, preliminar, que fulmina o natimorto Auto de Infração e Imposição de Multa no caso, e a existência da *Coisa Soberanamente Julgada*, porque esse ato administrativo não tem nenhuma idoneidade para pretender abalar ou *rescindir* o ato judicial conclusivo e soberano da *Coisa Julgada*. Em face desta, o arrogante Auto de Infração é simplesmente ato írrito, coisa nenhuma, ato nulo ou *inexistente* no mundo jurídico.

V – Entretanto, antes de examinarmos em profundidade essa teratologia fiscal perante a coisa julgada, vejamos como este inédito procedimento fiscal é absolutamente contra o universo das relações entre fisco e contribuinte, qualificadas e disciplinadas *juridicamente* nos textos 1iterais das *próprias leis fiscais*.

Com efeito.

VI – O Código Tributário Nacional, mesmo para os casos em que o contribuinte tenha sido induzido em erro, por "práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas" (art. 100, III), por princípio não só jurídico, mas, de ordem moral, exclui qualquer imputação de penalidade, juros de mora ou correção monetária contra o contribuinte (vide parágrafo único do art. 100 do CTN).

VII – Ora, no caso, como se admitir que durante dois anos e meio, *em matéria de imposto indireto*, a Fazenda estadual possa assim orientar reiteradamente e aprovar o procedimento do contribuinte para contra toda sua própria orientação e práticas reiteradas, dar essa *contramarcha* e violentamente, com a maior *exacerbação*, autuar o contribuinte para exigir cumulativa e retroativamente não só o *imposto indireto*, mas ainda multa máxima, juros de mora, correção monetária e de-

mais acréscimos contra os textos da Constituição, da legislação processual e do próprio Código Tributário Nacional?

VIII – Mais grave ainda, quer do ponto de vista constitucional como processual é o expediente jamais visto nos anais do fiscalismo de querer substituir a *relação jurídico processual* pela *relação de força*, isto é, não tendo proposto *Ação Rescisória*, quer rescindir a *Coisa Soberanamente Julgada* por meio do ato administrativo chamado *Auto de Infração*.

Como o próprio nome indica, o *Auto de Infração* é o ato de polícia administrativo fiscal somente cabível na fase administrativa, para *apurar infração fiscal* e não para apurar *relação jurídica já deduzida em juízo* e chegada à formação imutável da *Coisa Soberanamente Julgada*.

IX – A subversão e inconcebível e a violência, se admitida, é irresistível. Bastará o Fisco, toda vez que vencido perante a *Coisa Julgada*, induzir ou deixar acumular o ônus do imposto indireto sobre os ombros do contribuinte de direito para este não dispor mais da instrumentalidade jurídica da transferência do respectivo encargo financeiro (art.166 do CTN) e exigi-lo com a exacerbação de multa, juros, correção monetária etc., para levar à ruína qualquer empresa contribuinte que confiou na solução conclusiva do Poder Judiciário.

Esta violência, portanto, em relação à *Coisa Julgada* está sendo dirigida *prima facie* contra o Poder Judiciário. Quer destruir a ordem jurídica estabelecida. O que é de estarrecer é agora a reversão da Fazenda ao arrepio de toda a orientação que deu ao Contribuinte após o *processo de cognição mais completo e conclusivo da consulta fiscal prévia* que é o da *Ação Declaratória* em matéria fiscal. Ainda após a *Coisa Julgada* e no caso acrescida de mais dois anos e meio de implícitas e explícitas aprovações das autoridades fiscais, dadas ao contribuinte.

X – Observe-se bem que ainda não estamos examinando a extensão e o alcance da *relação jurídico fiscal decidida e passada em julgado na ação declaratória*.

Estamos estarrecidos com a *Tocaia* ou *Armadilha* para o contribuinte, como já decidiram em notáveis acórdãos, tanto o Supremo Tribunal Federal, como o Tribunal Federal de Recursos em relação aos efeitos jurídicos e morais da orientação fiscal dada pelo Estado ao contribuinte em prévia consulta e, evidentemente mais grave se essa consulta e respectiva orientação jurídico fiscal foi resultante de *Ação Declaratória* com a participação da Fazenda que deixou a sentença atingir a qualidade da *Coisa Soberanamente Julgada*.

XI – Neste sentido, calha como luva ao caso da Consulente o acórdão unânime do Supremo Tribunal Federal no Agravo de Petição n. 6.108, julgado em 13 de junho de 1934, rejeitando a pretensão da Fazenda em caso de *imposto indireto*, em cujo *voto vencedor* o inesquecível Ministro Costa Manso, como Relator proclamou e decidiu:

> "Elementaríssimos princípios de *Moral* impedem que agora seja a parte, que teve o cuidado de pedir instruções, condenada a pagar maior imposto, que não cobrou de seus clientes e, sobretudo, uma forte multa por sonegação que pressupõe ato fraudulento do contribuinte. Nego provimento ao agravo."
> (*DJ* de 25-8-1936, n. 197, p. 503 e 504).

Também no acórdão *unânime* do Tribunal Federal de Recursos, Apelação Cível n. 1.008 – RGS, em julgamento do dia 21 de setembro de 1948, em seu voto, o Ministro Elmano Cruz acentuou:

> "A consulta ao Fisco, não pode ser convertida em *Armadilha* pasta o contribuinte como bem avançou o Sr. Ministro Costa Manso no voto proferido no Agravo de Petição n. 6.108, julgado aos 13 de junho de 1934."
> (Acórdão publicado no *DJ* de 13-9-1950).

Um paralelo dos respectivos efeitos da solução obtida em consulta ao Fisco e em Ação Declaratória com a participação da Fazenda, já escrevemos e publicamos sob o título *A Consulta como Meio de Harmonia Fiscal* na *Rev. Industrial de São Paulo*, n. 1, dezembro de 1944, p. 66/67. Nesse trabalho desenvolvemos as razões das garantias jurídicas e de prevenção acima expostas, com base na lei, na doutrina e em decisões tanto administrativas como judiciais já naquela época – há já quase quarenta anos – uniformes e citadas nesse estudo, para demonstrar a imutabilidade da *Coisa Julgada* em sede judicial.

XII – Ora, em matéria de imposto indireto, em que o produtor é um mero cobrador do Estado, quando este recebe tanto do Poder Judiciário, como das autoridades fiscais a orientação de como proceder e nessa conformidade procede, poderia ser responsabilizado por imposto indireto que, em cumprimento dessas ordens, não teria cobrado de seus clientes?

Decidindo precisamente pela *exclusão de responsabilidade* do contribuinte *de direito* que não tendo antecipado o imposto de consumo (como também o é o ICM), em razão de deliberação compulsória, e consequentemente não tendo podido este transferir o encargo financeiro aos seus clientes; em acórdão *unânime* do Supremo Tribunal Federal, assim fundamentou em forma e conteúdo perenes – dirigidos à consciência jurídico moral da Nação – outro inesquecível Ministro, que foi Orozimbo Nonato:

> "O Imposto de Consumo é devido pelo consumidor, ainda que pago pelo produtor. O produtor é, assim, *o coletor, o cobrador* da União...
> Não era, assim, lícito fazer recair *o encargo do imposto* ao coletor dele, que apenas não o cobrou por não ter sido possível."
> (Acórdão na Apelação Cível n. 8.208, publicado no *DJ* de 5-11-1951).

XIII – Mas no caso do inacreditável Auto de Infração sob exame, a exacerbação fiscal é ainda muito mais extensa na sua ilegalidade e afronta ao Código Tributário Nacional. Além de exigência de imposto incabível como vimos, impõe violenta multa, correção monetária e acréscimos, não só ao arrepio de todas as orientações fiscais anteriores, mas hoje contra os textos literais da *lei complementar da Constituição*, que é o CTN (art. 100, III e parágrafo único).

XIV – Examinados e esclarecidos estes aspectos jurídicos e morais da maior relevância, porque decorrentes dos direitos humanos, universais e comprovada a solução uniforme do Poder Judiciário do Brasil, passemos a examinar, e a responder, aos quesitos.

1º Quesito

Fez coisa julgada material a decisão proferida em favor da Consulente na ação declaratória?

Resposta

XV – Em face dos precisos e explícitos termos da sentença e de todo o procedimento da ação retratada na completa documentação que nos foi fornecida e sobre a qual discorreremos, nenhuma dúvida subsiste de que a sentença proferida em favor da Consulente, na ação declaratória, atingiu a qualidade de *Coisa Julgada Material*.

A qualificação jurídica de *Coisa Julgada* e matéria de *direito positivo*, de ordem constitucional e processual que, no direito pátrio, está literalmente prevista no art. 153, § 3º, da Constituição e assim literal e exaustivamente *estatuída* no CPC:

> "Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a *eficácia*, que *torna imutável e indiscutível* a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário."

> "Art. 468. A sentença, que julgar total ou parcialmente *a lide*, tem *força de lei* nos limites *da lide e das questões decididas*."

> "Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões j*á decididas*, relativas à mesma lide, salvo:
> I – se, tratando-se de relação *jurídica-continuativa*, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito.
> Caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença."

XVI – Como é sabido, a única exceção existente na legislação pátria sobre a coisa julgada estatuída pelo CPC em relação à matéria tributária é a prevista na Lei n. 3.193, de 4 de julho de 1957 e somente sobre matéria de *Isenção*, para proteger o cidadão contribuinte contra eventual excesso do fiscalismo, nada mais.

Neste sentido dispõe o art. 69 dessa Lei:

> "O despacho que reconhecer a isenção fará coisa julgada; o que negar não impedirá a discussão do assunto no executivo fiscal ou outra ação."

Esta autolimitação do Estado Fisco na proteção do contribuinte não cabe ser aqui discutida.

XVII – Assim sendo, a questão da coisa julgada em nosso país é matéria de direito constitucional e processual *positivos*, prefigurada nos respectivos textos, e, fora a exceção acima, é *integralmente aplicável à matéria fisco tributária*. Aliás, como já salientou o eminente catedrático de Direito Processual Civil, Ministro Alfredo Buzaid em acórdão unânime de que foi Relator no Supremo Tribunal Federal, publicado no vol. 104 da RTJ, p. 189/191:

> "O caráter absoluto da coisa julgada é pois, princípio pacífico, tanto mais que ele foi elevado à eminência de garantia constitucional (Const. da República, art. 153, § 3º)"

Esta garantia constitucional está precisamente inserida dentro do capítulo "dos direitos e garantias individuais" e, portanto, em matéria fiscal é uma das mais relevantes garantias do cidadão contribuinte perante os excessos da potestade do Estado Fisco, é uma das limitações constitucionais do próprio poder de tributar e a *fortiori*, da competência tributária.

Assim como nos termos do art. 110 do CTN, "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, *expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal*, ... para definir ou limitar competências tributárias", não pode nenhuma lei tributária e muito menos um ato administrativo ou auto de infração, ser utilizado para fraudar o instituto da *Coisa Julgada* expresso na Constituição Federal .

XVIII – Portanto, o Direito Tributário somente pode fornecer esclarecimentos e subsídios sobre a natureza, alcance ou conteúdo da *relação jurídico tributária* para a mais completa e exata aplicação da eficácia da sentença soberanamente julga da, nada mais.

XIX – Neste sentido, a notável, mais completa e atualizada obra enciclopédica do Direito Tributário já conhecida, que é o *Dicionário do Direito Tributário e das Ciências Fiscais*, publicado na República Federal da Alemanha em 1972 e que, após o novo Código Tributário foi revista e ampliada em 2. edição em 1981, como luva ao caso da *Coisa Julgada Material* em Direito Tributário para o caso, esclarece precisamente a *extensão do efeito vinculante material ou objetivo*.

Para autenticidade, transcreveremos em paralelo com a tradução o texto original, lembrando que a citação do direito e da doutrina alemães se justificam no caso específico da matéria tributária porque a Comissão da Reforma Tributária Nacional declarou e esclareceu que a primazia das suas fontes foi a Ordenação Fiscal daquele país (vide à p. XII da apresentação do *Novo Código Tributário Alemão*, tradução do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, edição Forense, Rio-São Paulo, 1978, estas informações da Comissão Especial do CTN).

Não é demais antecipar que esse comentário serve como luva aos já transcritos artigos do CPC do Brasil, combinados com o texto específico do CTN que reza:

> "Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
> X – a decisão judicial passada em julgado."

Com efeito.

A citada obra enciclopédica do Direito Tributário e das Ciências Fiscais (*Handwoerterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*, editora Beck e Instituto Científico dos Tributaristas Alemães, Munique e Bonn, 1981), no vol. II, sob o verbete *Rechtskraft*, à p. 1.122, como dissemos, assim esclarece a extensão e limites da eficácia vinculante da coisa julgada material no campo tributário:

> "O efeito vinculante *material* vai até onde tiver sido decidido sobre o *objeto da lide*. Para tanto, é relevante a sentença: o fato gerador e a fundamentação da sentença somente devem ser examinados para a apreciação do alcance do que foi decidido.

> Quanto ao aspecto de fato, o efeito vinculante se limita à decisão sobre os fatos levados ao conhecimento do tribunal e por ele declarados como existentes ou inexistentes.
> Sob o aspecto de direito, ela se baseia no pressuposto de que o Tribunal tenha apreciado plenamente *esta situação de fato sob o prisma jurídico mesmo que isto não tenha ocorrido em virtude de um erro de direito por parte do Tribunal*.
> No âmbito do efeito vinculante, as partes somente podem livrar-se da decisão transitada em julgamento através da propositura e uma ação rescisória coroada de êxito."[1]

XX – Ora, no caso específico da Consulente, na petição inicial da Ação Declaratória esta pleiteou que lhe fosse assegurado o direito de se creditar do montante do ICM correspondente às aquisições de sucatas de ferro e metais em geral, por ela utilizados em seus processos de industrialização, a partir do período não atingido pela prescrição quinquenal, *bem como nas futuras aquisições dessas matérias primas*, com a correção monetária sobre o que não estivesse prescrito.

Fundamentou seu pedido na legislação de regência, que tendo *diferido* o lançamento do ICM para o momento de saída dos bens fabricados com aquelas matérias primas, no entender da requerente se não acompanhadas do crédito pleiteado, ocorreria distorção e consequente inconstitucionalidade do tributo em uma de suas características fundamentais, como seja, a não cumulatividade.

XXI – A sentença não concedeu a correção monetária, mas julgou e reconheceu o direito ao crédito nestes termos bem explícitos:

> "... o legislador mantém as saídas de sucatas como hipótese de incidência do ICM, daí resultando não poderem os estabelecimentos industrializadores conseguir a recuperação plena do tributo, no momento de comercialização de seus produtos.
> *E se são justamente estes estabelecimentos os responsáveis pelos recolhimentos diferidos do imposto relativo* à*s saídas anteriores do vendedor, certamente devem creditar-se por tal recolhimento, assim atendido o princípio da não cumulatividade* (artigo 3º do decreto-lei (federal) n. 406/68; antigo 38 da lei n. 440/74)."

e afinal declarou o direito da autora

> "... de se creditar do ICM correspondente às aquisições de sucata de metais em geral, por ela empregada em seus processos de industrialização, *doravante* e até cinco anos antes do despacho que ordenou a citação...."

---

[1] "Die sachliche Bindungswirkung reicht soweit als über den Streitgegenstand entschieden worden ist. Hier für kommt es auf den Urteilsspruch an; der Tatbestand und die Gründe des Urteils sind lediglich für die Beuteilung der Reichweite des Urteilsspruchs heranzuziehen.
Die Bindungswirkung beschrankt sich in tatsachlicher hinsistz auf die Entscheidigung über die dem Gericht bekannt gerwordenen, von ihm als vorhanden oder als nicht vorhanden festestellten, Tatsachen. In rechtlicher Beziehung berucht sie auf der Annahme, dass das Gericht diesen Sachverhalt rechtlich voll gerwürdigt hat, selbst soweit dies infolgue Rechtsirrtums des Gerichts nicht geschegen ist.
Im Rahmen der Bindungswirkung können sich die Beteiliten nur durch Durchführung eines erfolgreichen Wiederaufnahmeverfahrens von der rechtskräftigen Entscheidung befreien."

Esta sentença foi confirmada sem alteração significativa, pela Primeira Câmara do 1º Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, por julgamento de 6 de junho de 1978 e afinal transitado o acórdão em julgado em razão do indeferimento do agravo interposto pela Fazenda contra o despacho que negara o recurso extraordinário. Concordando com a sentença, a Fazenda não propôs ação rescisória.

XXII – Assim caracterizada a coisa julgada, a Consulente passou a proceder de acordo com a decisão, creditando-se do ICM correspondente às entradas, para compensação com os débitos originados das saídas, sempre anotando o cumprimento do "acórdão TAC 244.467" nas notas fiscais e as escriturando para conhecimento da Fiscalização. Aliás, como já vimos, a própria Fiscalização compareceu ao estabelecimento e em levantamento concluído em 14 de junho de 1983, reconheceu e aprovou esse creditamento e compensação, como constatou o emprego dessa matéria prima e, portanto, nenhuma alteração de fato ou de direito.

Neste ponto é da maior relevância ressaltar no caso do ICM, em que a *relação jurídica é continuativa* (CPC art. 471, I e Constituição da República art. 23, II – *operações* relativas à circulação de mercadorias) a imutabilidade ou a garantia "dos efeitos da consulta" *no tempo*.

O próprio Regulamento do ICM vigente no Estado de São Paulo, fazendo remissão a Lei, dispõe expressamente que a orientação ou resposta mesmo em sede administrativa é mantida *no tempo*, independentemente de exercício ou ano calendário, mesmo por que esse imposto não e periódico, de lançamento, ou anual, mas instantâneo, isto é, as "operações" são continuativas ou repetitivas e independentes de prévio lançamento administrativo. Por isso o próprio texto do Regulamento garante ao contribuinte de direi to ou arrecadador:

> "Art. 549. A resposta dada pela Consultoria Tributária aproveita exclusivamente ao consulente, nos exatos termos *da matéria de fato* descrita na consulta (Lei 440/74, art. 96).
> Parágrafo único – A observância, pelo contribuinte, da resposta dada, à consulta enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, *exime-o de qualquer penalidade e exonera-o do pagamento do imposto considerado não devido*."

Neste mesmo sentido e o texto do vigente Código Tributário da Alemanha já citado, que igualmente reza:

> "§ 206
> Efeitos da vinculação
> (1) O parecer vinculante tem força vinculante para tributação quando a relação de fato ocorrida *posteriormente* coincidir com a relação de fato que serviu de base ao parecer vinculante."

Ora, se as *operações ut singuli* são absolutamente *idênticas*, *coincidentes* ou *continuativas*, o efeito vinculante no texto literal e de garantia ao contribuinte de direito *é* e não poderia deixar de ser este:

> "exime-o *de qualquer* penalidade e exonera-o do pagamento do imposto considerado não devido".

Entretanto, em contramarcha a todo esse procedimento e aprovação reiterada da mesma fiscalização, volta esta no dia 5 de setembro último ao estabelecimento e lavra o Auto de Infração e Imposição de Multa n. 940028, série "F" atribuindo a esse mesmo contribuinte não só a *responsabilidade e débito* pelo imposto creditado com base na coisa julgada e aprovação fiscal, mas ainda *com a exacerbação da máxima penalidade, correção monetária, juros e acréscimos* precisamente sobre o período de 01-01-1980 a 30-06-1983 pelos créditos das entradas de sucatas coberto não só pela coisa julgada, mas por todos os citados procedimentos de aprovação implícita e expressa das próprias autoridades fiscais e durante o qual o contribuinte *não cobrara de seus clientes* esse mesmo imposto em consequência da *Coisa Julgada* e das reiteradas orientações da Fazenda estadual.

XXIII – Este indigitado Auto de Infração, por todos os demonstrativos que o acompanham confirma não só as entradas de sucata no estabelecimento mas a sua utilização no processo industrial, pois apura e confirma a produção e saída do produto final, de tal sorte que ele também confirma e comprova a *inalterabi1idade da situação de fato*.

Quanto à situação de direito, no seu próprio texto literal esse Auto de Infração atesta que o contribuinte

> "creditou-se..., pela entrada de sucatas em seu estabelecimento, alegando decisão prolatada no TAC 244.467 – Proc. 742/77 – AG 74.035-7, conforme declara nas suas notas fiscais de entradas e apurado conforme demonstrativo anexo e integrante presente."

Este Auto de Infração, além de surpreendente por ser *contramarcha* de todo procedimento anterior de orientação e aprovação das autoridades fiscais, antes de mais nada, nos termos do Capítulo *Do Processo Fiscal* contido no vigente Regulamento do ICM, art. 514, § 3º, é *nulo* porque este dispositivo estatui, a contrário senso, que *o auto de infração* é nulo quando dele não

> "constarem *elementos suficientes* para determinar *com segurança a natureza da infração."*

XXIV – Este princípio aí transcrito no capítulo "Do Processo Fiscal" nada mais é do que um dos direitos e garantias individuais previstos pela Constituição, quando estatui que "a lei assegurará aos acusados *ampla defesa, com os recursos a ela inerentes*" (§ 15 do art. 153) e na matéria penal o que assegura o princípio do *contraditório* (§ 16 do art. 153), pois o Auto de Infração é peça acusatória que se não contiver os "elementos suficientes" para *determinar com segurança a natureza da infração* imputada impede ou cerceia a ampla defesa.

Ao contrário de conter os elementos *suficientes* para determinar com *segurança a natureza da infração*, esse auto só contém os elementos mais do que suficientes para *descaracterizar* qualquer infração. Ele próprio descreve e cita que em todas as notas fiscais está o acórdão passado em ju1gado e que o contribuinte não alterou a situação de fato em nenhuma de suas operações industriais. Portanto, esse auto não e de infração. Todos os seus textos e demonstrativos, ao contrario de *determinar* a natureza da suposta infração, somente contém os elementos suficientes para

determinar, como determinou, que *não houve infração*, mas somente o cumprimento fiel da *Coisa Soberanamente Julgada* e reiteradamente aprovado pelas próprias instruções de todas as já citadas autoridades e órgãos fiscais, durante todo o período de 01-01-1980 a 30-06-1983 que foi levantado pelo próprio Auto, nada mais.

2º Quesito

A superveniência da Lei estadual n. 2.252/79 alterou a relação jurídica objeto da decisão declaratória favorável à Consulente?

Resposta

XXV – Embora tal Auto de Infração contenha todos os elementos comprovantes de não ter ocorrido nenhuma infração, mas apenas e tão só o integral cumprimento da sentença com a qualidade e eficácia de *Coisa Julgada*, passemos ao campo do Direito Tributário para confirmar o conteúdo e extensão da sentença que julgou a lide e que tem *força de lei nos limites da lide e das questões decididas*, porque a *relação jurídico tributária continuativa* não foi modificada no estado de fato, como também não o foi no seu estado de direito (CPC arts. 468 e 471), senão vejamos.

A Lei Estadual n. 2.252, de 20-12-1979

XXVI – A única lei que alterou alguns dispositivos da legislação do ICM após a *Coisa Julgada* e que cabe examinar foi esta n. 2.252, que entrou em vigor no dia 1º de janeiro de 1980. Em relação à matéria das entradas de sucatas adquiridas para utilização no processo industrial nada mais fez do que confirmar o sistema do *diferimento* já existente, por meio de linguagem ainda mais precisa da técnica do Direito Tributário, nestes termos:

> "Art. 11. *São sujeitos passivos por passivos por substituição*:
> V – O contribuinte que realizar as operações abaixo indicadas, relativamente ao imposto nas anteriores saídas de... sucata de metais... promovidas por quaisquer estabelecimentos:
> a) saída de produtos *fabricados com essas mercadorias*;"

Estes dispositivos vieram textualmente confirmar, como confirmaram, que o ICM incidente no momento da entrada continuava, como continuou, *diferido* para ser incluído no momento da "saída de produtos fabricados com essas (sucatas ou) mercadorias", porque esse era e continuou a ser o sistema de *diferimento* em que o fabricante adquiriu a sucata para emprego em seu processo industrial tem o direito de lançar o ICM daquela fase juntamente com o da fase da saída do produto fabricado e que integrou aquela matéria prima. Esta é a técnica do *diferimento*, em razão da *substituição*, nada mais. Estes dispositivos, pois, somente confirmaram, mais uma vez, a *inalterabilidade* da *situação de direito*.

XXVII – Aliás, a Lei estadual n. 2.252/79, na matéria substancial do *fato gerador* não poderia mesmo alterar, como não alterou a competência tributária que é prefixada pela Constituição Federal e nos termos do art. 18, § 1º, da Constitui-

ção, também é somente à lei complementar que cabe estabelecer normas gerais de direito tributário, dispor sobre os conflitos de competência nessa matéria e *regular as limitações constitucionais do poder de tributar*. Por isso o *fato gerador* dos impostos, no Sistema Tributário Nacional é *prefixado na legislação complementar*, isto é, pelo CTN e leis complementares que o compõem. A lei estadual não pode sequer alterar o fato gerador prefigurado na lei nacional, para constitucional ou complementar da Constituição.

A lei estadual tem a faculdade de criar ou não o ICM. Porém, ao instituí-lo, não pode caracterizá-lo ou dispor sobre o seu fato gerador já prefigurado na lei complementar. Como estatui o CTN em seu art. 4º "a natureza jurídica específica do tributo é de terminada pelo fato gerador da respectiva obrigação". Se fosse permitido a cada Estado membro dispor sobre a natureza ou características do fato gerador, fraudada seria a configuração dos impostos em espécie e destruída a partilha constitucional.

XXVIII – A Lei estadual n. 2.252/79 não só não poderia alterar o fato gerador, como o não alterou. Basta observar que o art. 38 da Lei estadual n. 440 em vigor à época da sentença empregava a palavra *pago* e o art. 38, *caput*, da Lei n. 2.252 empregou a palavra *cobrado* apenas como *sinônimo* e isto não alterou como não poderia alterar o fato gerador. Tanto a Constituição, como o Decreto-lei n. 406 integrante do CTN, já empregavam indiferentemente e com o mesmo sentido tanto um como o outro desses sinônimos.

XXIX – Neste sentido, em notável obra científica com a qual conquistou o magistério universitário, esclarece o Prof. Alcides Jorge Costa, um dos mais destacados tributaristas pátrios e sabidamente especialista do ICM:

> "O Art. 23, II, da Constituição (Emenda n. 1) fala em montante cobrado nas anteriores, ao passo que o Art. 3º, § 1º, do D.L. n. 406/68 menciona "o imposto pago relativamente às mercadorias nele (estabelecimento) entradas.
> O vocábulo "cobrado" não pode ser entendido no sentido de concretamente exigido. Seria irreal pretender que o adquirente soubesse se o Estado exigiu ou não, concretamente, o ICM que incidiu sobre a operação.
> O sentido de cobrar só pode ser o de incidir. E se assim é a Constituição o pago mencionado no Art. 3º, § 1º do Decreto-lei n. 406/68 não pode ter significado diverso."
> (*ICM na Constituição e na Lei Complementar*, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1978, p. 156)

Também o acórdão que confirmou a sentença ainda reafirmou nesse ponto que:

> "O entendimento esposado pela apelante não merece guarida, porquanto o ICM é imposto não-cumulativo, nos termos do Art. 38 da Lei n. 440/74, motivo pelo qual o diferimento estabelecido em lei para o fim de fixar à época do seu recolhimento, em nada pode prejudicar o direito do contribuinte."

XXX – Portanto, quer com a redação original do art. 38 da Lei estadual n. 440/74, vigente à época da sentença, como com a redação do art. 38 da Lei esta-

dual n. 2.252/79 nenhuma alteração ocorreu, como não podia ter ocorrido no fato gerador, *já prefixado na lei complementar*. Basta a leitura paralela dos dois textos para ver nenhuma alteração da situação de direito:

Lei n. 440, de 30-12-1974	*Lei n. 2.252, de 20-12-1979*
Art. 38 – O imposto é não cumulativo, correspondendo o valor a recolher à diferença a maior em cada período de apuração, entre o imposto devido sobre as operações tributadas e o anteriormente *pago* relativamente às mercadorias entradas no estabelecimento.	Art. 38 – O imposto é não cumulativo, correspondendo o valor a recolher à diferença a maior em cada período de apuração, entre o imposto devido sobre as operações tributadas e o anteriormente *cobrado* relativamente às mercadorias entradas no estabelecimento.

Aliás, o próprio Tribunal de Impostos e Taxas na decisão unânime da 2ª Câmara no processo DRT 6-4318/80 já citada, em que reconheceu os efeitos inibitórios da *Coisa Julgada*, também decidiu que nenhuma alteração sobreveio até hoje na situação:

> "Voto
> I – Como se verifica dos pronunciamentos da fiscalização, a exigência do item I funda-se na ponderação de que a recorrente deveria recolher, na qualidade de contribuinte substituto, por guia especial, o tributo relativo às entradas de sucata; daí a indicação do artigo 76, inciso IX, combinado com o artigo 51, I, "a", todos do RICM aprovado pelo Decreto n. 5.410/74, como tendo sido infringidos pela recorrente.
> 1.1. – Ora, tanto sob a vigência do primeiro RICM, como a partir do Decreto n. 916/73, inexistia a referida obrigação de recolhimento por guia especial; o que a legislação estabelecia (e é mantido até hoje) era o *diferimento* do pagamento do imposto, para o momento da saída dos produtos industrializados fabricados com as sucatas, quando deveria ser recolhido juntamente com o devido pela saída.
> 1.2. – Segundo a legislação, a entrada não dava direito a crédito; porém, como se vê dos autos, o Poder Judiciário garantiu esse direito à recorrente, em decisão transitada em julgado.
> 1.3. – Dessumindo-se, do processado, que a recorrente recolheu o ICM incidente sobre as saídas dos produtos industrializados, segue-se que improcede a cobrança intentada no item I da peça vestibular."
> (DOE de 8-11-1983, p. 5, só ementa)

Nenhuma alteração, pois, ocorreu na situação de direito, nem na situação de fato.

XXXI – Também como é elementarmente sabido, eventual alteração de interpretação jurisprudencial não tem nenhuma oponibi1idade à coisa julgada.

XXXII – Resta, pois, examinarmos a coisa julgada em matéria tributária respectivamente em relação aos impostos *diretos, lançados, anuais ou periódicos* e em relação aos impostos *indiretos, não lançados* ou instantâneos.

No caso específico e somente em relação aos impostos *lançados*, cujo *fato gerador* tem por *base de cálculo* todo o conjunto das situações ocorridas dentro de um *período de imposto* (geralmente o ano base), muitas vezes a *lide* tem por objeto o *próprio lançamento* anualmente feito pela autoridade administrativa.

Neste caso, se a *lide* teve por objeto o controle de legalidade dessa mecânica ou forma jurídica, é evidente que os limites da coisa julgada se circunscrevem ao lançamento e à sua própria existência anual. No ano seguinte o fisco não estará impedido na sua atividade de proceder ao lançamento sobre *o novo "período de imposto"* com base em *novos e/ou diferentes fatos ou situações*. A atividade administrativa de lançamento é *vinculada* e obrigatória, privativa da autoridade administrativa, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do imposto *devido*, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade *cabível* (cfr. CTN art. 142 e parágrafo único).

XXXIII – Se, em relação ao imposto sujeito a lançamento anual ou periódico, um *determinado lançamento* submetido ao crivo do Poder Judiciário foi definitivamente anulado ou julgado nulo, por vício do próprio lançamento ou formal, é evidente que a *Coisa Julgada* sobre a ilegalidade formal não só não impede a renovação correta do lançamento enquanto a Fazenda não houver de caído de seu direito material (CTN art. 173, II), como não impede a atividade de lançamento correto sobre o novo período ou períodos de imposto que ainda vão ocorrer ou nascer em razão de hipóteses de incidência cujas relações subjacentes serão as mais diferenciadas *faticamente*. Este é o caso, por exemplo, do Imposto de Renda *lançado* sobre o *ano base* e não o do ICM sobre uma única e mesma relação continuativa e de pagamento antecipado, sujeito à homologação expressa tácita ou ficta (CTN art. 150 e parágrafos).

É precisamente neste sentido que o próprio Supremo Tribunal Federal já interpretou e decidiu sobre o *verbete* da Súmula 239, aprovado em 1963, antes do CTN, e assim redigido:

> "Decisão que declara indevida *a cobrança* do imposto em *determinado exercício* não faz coisa julgada em relação às posteriores."

Com efeito.

XXXIV – Precisamente para esclarecer e delimitar a aplicação dessa Súmula somente ao caso do *lançamento*, o STF se pronunciou, ao dar provimento ao RE n. 93.048-SP, de cuja ementa destacamos:

> "Não incidência. Coisa julgada. Súmula 239 (interpretação restritiva). Inaplicação da Súmula 239 à hipótese, dado que o reconhecimento da inexistência do débito tributário, ajuizado pelas mesmas partes, e *declarada inconstitucional faz coisa julgada material*."

O Ministro Rafael Mayer, Relator, em seu voto vencedor, esclarecendo a interpretação e o alcance específico da Súmula 239 demonstrou e o Supremo decidiu por meio de verdadeira interpretação autêntica ou da própria fonte, que

aquele *verbete* somente tem aplicação aos casos em que a lide tenha tido por objeto o *lançamento em si*, seja, a forma e não o conteúdo.

A Súmula 239 como deixou decidido o STF, não tem nenhuma aplicação aos casos em que a

> "decisão se coloca no plano da *relação de direito tributário material* para dizer inexistente a pretensão fiscal do sujeito ativo, por inexistência da *fonte legal da relação jurídica que obrigou o sujeito passivo*, então não é possível renovar a cada exercício o lançamento e a cobrança do tributo, pois não há a precedente vinculação" (RTJ 99/419).

Este esclarecimento do próprio STF espanca quaisquer dúvidas e deixa transparente o caso da Consulente, com mais as seguintes evidências:

1ª) O ICM não é, sequer, imposto lançado; é mesmo o protótipo do imposto indireto, instantâneo em que, *antes de qualquer atividade administrativa de lançamento*, o contribuinte de direito antecipa o pagamento ou, como o qualifica o próprio CTN no art. 150:

> "tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento *sem prévio exame da autoridade administrativa* (isto é, sem o lançamento)... a referida autoridade, tomando conhecimento da *atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*.
> *§ 4º* ... expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento..."

2ª) Além de o ICM ser imposto não lançado (ou na expressão do CTN de "lançamento por homologação" ou mais expressivamente na doutrina universal, de *autolançamento*), não só a questão nada versou sobre qualquer "procedimento administrativo de lançamento", que não existiu, como

3ª) A *lide* teve por objeto única e exclusivamente, como refere o acórdão do STF no voto do Ministro Rafael Mayer a *relação de direito tributário material* e a sentença passada em julgado em favor da Consulente, é precisamente aquela que, como "*decisão* se coloca no plano da relação de direito tributário material para dizer inexistente a pretensão do sujeito ativo, por inexistência da fonte legal da relação jurídica que obrigou o sujeito passivo, então *não é possível renovar a cada exercício o lançamento e a cobrança do tributo*, pois não *há a precedente vinculação*".

3º Quesito

O Auto da Infração e Imposição de Multa n. 940028 série "F", em face da *Coisa Julgada* em favor da Consulente, é incabível ou não?

Resposta

XXXV – Por todo o exposto, o Auto de Infração e Imposição de multa n. 940028 serie "F" é ato írrito, nulo ou juridicamente nenhum, pois além de ato inidôneo para a rescisão da coisa ju1gada, contra a qual não fora proposta *Ação Rescisória*, a sentença em favor da Consulente chegou ao ápice da *Coisa Soberana-*

mente Julgada sobre a relação jurídico tributária material e nos termos do art. 468 do CPC *tem força de lei* nos limites da lide e das questões decididas tanto mais que, no caso do ICM, tratando-se de imposto instantâneo cujo fato gerador é singularmente simples por serem sobre as mesmas e únicas "operações ou relação *jurídica continuativa*", nenhuma modificação sobreveio no estado de fato ou de direito (CPC art. 471, I).

Este é o nosso parecer, s.m.j.

PARTE VIII
Direito Tributário no ambiente globalizado

Direito Tributário e Direito Tributário Comparado

Cursos de Graduação, Mestrado, Doutorado, Extensão Universitária e Mesa de Debates
Plano de Trabalho e Pesquisas para 1972
(Apresentado à Faculdade de Direito e Reitoria da Universidade de São Paulo)

1. Plano de Trabalho e Pesquisas do Professor Catedrático Ruy Barbosa Nogueira

Tendo optado pelo Regime de Turno Completo, além da regência do Curso de Graduação (DEF – 331 e DEF – 332) e do Curso de Pós-Graduação (Mestrado e Doutorado), por designação da Diretoria desta Faculdade assumimos a direção do Instituto de Direito Econômico e Financeiro. Também por votação dos colegas do DEF fomos eleito por 4 (quatro) anos, Chefe deste Departamento.

Em relação aos trabalhos de pesquisas quanto às cadeiras de Direito Tributário e Direito Tributário Comparado, organizamos um plano que já está em execução, com grandes resultados e dentro dele temos a seguinte programação:

Equipe:

Professor Catedrático:	Ruy Barbosa Nogueira
Livre Docentes:	Walter Barbosa Corrêa
	Antonio Roberto Sampaio Doria (noite)
	José Nabantino Ramos (noite)
Auxiliares de Ensino:	Gerd W. Rothmann
	Paulo Roberto Cabral Nogueira
Monitores Voluntários:	Eduardo Frederico de Andrade Carvalho
	Walter Piva Rodrigues
	Maria Lucia Lencastre Ursaiá
	José Nicola Jannuzzi (noite)
	Luis Antonio Vasconcellos Boselli (noite)
	Victor Brandão Teixeira (noite)
Pesquisador Voluntário:	Henry Tilbery

Trabalhos de pesquisa e estudos programados:

Mesa de Debates

a) Desde o início da departamentalização criamos um primeiro ciclo de estudos permanente (reuniões semanais de 2 horas) integrado por cerca de 20 professores de Direito Tributário e advogados especializados, sob nossa presidência. São debatidos e pesquisados os temas mais importantes da atualidade e, como resultado das pesquisas e debates, já têm sido publicados trabalhos em Revistas e em separatas (vejam-se as duas últimas separatas anexas, docs. 14 e 15 – ICM e Leasing).

b) Um segundo grupo de estudos da problemática tributária também criamos, integrado por magistrados, especialmente Juízes das Fazendas Públicas (Justiça Federal e varas da Fazenda Estadual e Municipal) e especialmente do Tribunal de Alçada Civil que atualmente tem extensa competência em matéria tributária.
c) Um terceiro grupo e assim atendendo a todos os prismas tributários é integrado por altos funcionários das Fazendas Federal, Estadual e Municipal, procuradores da República, da Justiça e Procuradores fiscais, todos esses grupos sob a coordenação do Prof. Ruy Barbosa Nogueira que deseja continuá-los.

Objetivos:

Os estudos e pesquisas, desses grupos, de que participam também vários juristas do Curso de pós-graduação, têm não só o objetivo de esclarecer problemas da atualidade, colaborar de *lege ferenda* e na critica construtiva, mas também o congraçamento dos estudiosos de Direito Tributário e a formação de escola.

Dicionário Enciclopédico de Direito Tributário:

d) Em consequência mesmo dos estudos e pesquisas que o professor vem há quase 30 anos fazendo e sobretudo com esses grupos de debates, acaba de planejar a elaboração, sob sua direção, de um *Dicionário Enciclopédico Tributário* a ser publicado pelo sistema de folhas soltas[1] e que poderá vir a ser uma das mais importantes obras do Direito Tributário de nosso país e sob os auspícios do Instituto, pois será uma obra de ampla colaboração dos estudiosos desse ramo.

Concurso de Monitores e Prêmio à pesquisa

e) Para incentivar a pesquisa, auxiliar nos trabalhos didáticos desta Faculdade e motivar os colegas, instituímos um concurso que se realizará sempre que necessário, com 6 vagas, para Monitores Voluntários, entre os alunos do Curso de Graduação. Instituímos o prêmio *Tito Rezende* consistente em cerca de 20 obras notáveis, de Direito Tributário, ao primeiro colocado[2]. É exigida a apresentação de dissertação a ser julgada por uma banca de três professores. A concorrência ao primeiro já realizado foi grande e o primeiro colocado logrou escrever o trabalho Crime de Sonegação Fiscal, e não só obter o prêmio, como a publicação na 4ª Coletânea

---

1 Já em curso de impressão na Editora Resenha Tributária Ltda., São Paulo.

2 À escolha do Professor Ruy Barbosa Nogueira, os livros foram gentilmente doados pelas seguintes livrarias jurídicas de São Paulo:
5 – Bushatsky – Rua Riachuelo, 195
5 – Forense – Largo de São Francisco, 20
5 – Leal – Rua Riachuelo, 201 – 3º Andar
5 – Saraiva – Rua José Bonifácio, 203

de Direito Tributário adiante especificada. É de nosso plano de incentivo aos estudos e pesquisas continuar com essa instituição.

Coletâneas de Direito Tributário

f) Após a permanência de 40 dias em gozo de bolsa concedida pelo Governo dos EUA em Nova York, na Columbia University, estudando o sistema de *casos e problemas*, resolvemos criar essa coletânea sob nossa colaboração e direção, para também publicar os melhores trabalhos dos alunos e não só incentivá-los, mas também, com os coautores doar, como já doamos, os direitos autorais de cada volume à Faculdade para aquisição de livros. Já foram publicadas a lª, 2ª, 3ª e 4ª coletâneas e nosso plano é continuar essa publicação no intuito mesmo de incentivar a pesquisa e a produção intelectual e ainda formar escola.
O Prof. Hipólito Rossy já reconheceu esse nosso *desideratum* ao apreciar essa coleção, escrevendo na Espanha:
"Estas monografías que acompañan a la obra del profesor Nogueira, excelentes por su técnica y rigor científico, denotan la existencia de una escuela jurídica del catedrático de la Universidad de San Pablo, Ruy Barbosa Nogueira, secundado por un plantel de juristas que ha elevado la ciencia jurídico-financiera de su país al más alto rango, contribuyendo con sus construcciones y sistemas a mejorar la elaboración de la norma positiva que en los últimos anos, con las reformas constitucionales en materia impositiva y la aparición del Código Nacional Tributario, ha colocado al Brasil en primera línea entre las naciones en la regulación del Derecho Financiero". (*Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Madrid, 1970, n. 85, p. 197/198).

Direito Tributário em seção de Revista Jurídica

g) Em razão dos estudos e produção científica dentro deste Departamento, já planejamos com os ilustres professores que dirigem a *Revista de Direito Mercantil – Industrial – Econômico – Financeiro* de nos encarregarmos da seção de Direito Tributário, visando não só publicar trabalhos, mas fazer comentários de julgados sobre questões tributárias.

Cursos de Extensão

h) Dado o grande interesse na formação de advogados para empresas e para o serviço público, conhecedores da matéria fiscal, temos dado, há vários anos, cursos de extensão nesta Faculdade, tendo chegado a ter 716 alunos em um desses cursos. Agora – contando com maior equipe – organizamos um desses cursos de serviço à comunidade e planejamos novos cursos sob nossa orientação. Neste ano, dado a falta de espaço, foi limitada a inscrição a 200 e acabaram se inscrevendo 212 alunos e expedimos, com a Diretoria da Faculdade, quase 200 certificados tal foi a assídua frequência.

Curso de Direito Tributário Vol. 2º

i) Dentro de nosso plano estamos escrevendo o volume do Curso de Direito Tributário dedicado aos alunos do Curso de Graduação e assim, além da parte geral (1º vol., já em 3ª edição) teremos completado esse *manual didático* que facilitará o estudo específico de cada tributo. Com a promulgação do Código Tributário Nacional esta publicação tomou-se mais necessária e esperamos completar êsse empreendimento.

Resumindo:

1. *Tema da pesquisa proposta – Dicionário Enciclopédico de Direito Tributário* – Direção e colaboração. Coletâneas de Direito Tributário – Direção e Colaboração (já publicadas lª a 4ª) em elaboração 5ª coletânea. Curso de Direito Tributário – 2º vol., autoria exclusiva. Cursos em programação: Mesa de Debates lº grupo; 2º grupo e 3º grupo. Curso de Direito Tributário – extensão universitária.

2. *Justificativa da pesquisa proposta* – A justificativa está na exposição circunstanciada de cada item.

3. *Material a ser utilizado no desenvolvimento da pesquisa proposta* – Quanto ao material em relação aos alunos, o Departamento já conta com os *livros básicos* de Direito Tributário, adquiridos por algumas compras da Faculdade, por doações pessoais que fizemos de livros e obtivemos algumas e, sobretudo, por compra com a doação dos direitos autorais das coletâneas. Quanto ao Professor, este possui biblioteca particular de Direito Tributário formada durante mais de 30 anos.

4. *Métodos a serem utilizados no desenvolvimento da pesquisa proposta* – indutivo e dedutivo.

5. *Bibliografia básica* – A bibliografia básica é a especificada de p. 333 a 387 do livro *Direito Tributário Comparado* de autoria do Professor Ruy Barbosa Nogueira, sob o título: "Ensaio de um catálogo bibliográfico para facilitar estudos e pesquisas de Direito Tributário, em português, espanhol, italiano, francês, inglês e alemão".

6. *Condições materiais de que dispõe o Departamento para a realização do plano de pesquisa proposto* – As instalações do Departamento e a biblioteca em formação já começam a auxiliar tanto os alunos como o professor, conforme exposto. É de se desejar, cada vez mais, a melhoria e especialmente a aquisição de aparelhos para reprodução e divulgação dos materiais de estudo.

Finalmente, além da manifestação na magnífica *Revista de Derecho Financiero* em Espanha, feita pelo ilustre Professor Hipólito Rossy, não podemos deixar de ressaltar a repercussão da criação, nesta Faculdade, dos Cursos de *Direito Tributário Comparado* e da publicação do livro *Direito Tributário Comparado,* pois em carta da *Organização dos Estados Americanos,* vinda de Washington (último documento sob n. 16), declara a OEA que:

> "Segundo nosso conhecimento, é este o primeiro livro de Direito Tributário Comparado Latino-americano publicado. Igual novidade é a da criação dos Cursos de Direito Tributário Comparado".

Esta é a exposição do nosso Plano de Trabalho e Pesquisas para 1972, que esperamos tenha, dentro de nossas possibilidades, atendido ao desejado pela douta Comissão do Regime de Turno Completo (CRTG).

São Paulo, 9 de dezembro de 1971

Ruy Barbosa Nogueira

"Curriculum Vitae" e Bibliografia de Ruy Barbosa Nogueira

1. Informações pessoais

Filiação: José de Anchieta Nogueira (falecido) e Maria Augusta de Magalhães Nogueira

Local e data do nascimento: Jardinópolis, Estado de S. Paulo, 19-9-1919.

Identificação:

a) Cédula de Identidade RG 494.187 de São Paulo
b) Carteira de Identidade da OAB – Seção de São Paulo n. 4.944 – Inscrição 5.182 de 26-4-1946
c) Certificado militar n. 102.123 de 13-11-1936
d) Título de eleitor n. 127.301 de 13-1-1958
e) Cartão de Identificação do Contribuinte 007.407.568

Endereço atual: – residência – Rua Baltazar da Veiga, 119 – Vila Nova Conceição – Tel. 61-0968

escritório – Av. Brig. Luiz Antonio, 290 – 10º andar – Tels. 33-9592 e 34-2551

2. Formação cultural e profissional

1º ciclo: Grupo Escolar Dr. Washington Luís, em Batatais, e Curso de admissão ao ginásio, em Ribeirão Preto.

2º ciclo: Ginásio São José, de Batatais, e Oswaldo Cruz, de São Paulo.

Pré-jurídico: Com admissão por concurso – Colégio Universitário da Faculdade de Direito da USP – 1939/1940.

Bacharelado: Ingresso por concurso na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, qualificado no concurso e durante o curso entre os melhores alunos, 1941/1945.

3. Cursos de aperfeiçoamento e especialização:

a) Técnicos: Datilografia, taquigrafia e caligrafia.
b) Línguas: Espanhol: particular e na Espanha.
   Italiano: na Faculdade de Direito, Instituto Ítalo-Brasileiro e Itália.

Francês: Aliança Francesa, particular e em França.
Inglês: Cultura Inglesa, União Cultural Brasil-Estados Unidos, particular e na Inglaterra e nos EUA.
Alemão: Particular, Goethe – Institut no Brasil e na Alemanha (Murnau, Garmisch – Partenkirchen e München).
Para manter a prática dessas línguas adota os métodos modernos com gravadores de fita, na biblioteca e no automóvel, p. ex. Assimil e gravações pessoais.

c) Jurídicos:
1. Cursos de extensão universitária do Prof. Tullio Ascarelli, Catedrático de Bolonha e Roma.
2. Seminário do Prof. Enrico Tullio Liebman, Catedrático de Milão.
3. Extensão universitária do Prof. Paul Durand, Catedrático de Paris.
4. Extensão universitária do Prof. Pontes de Miranda.
5. Frequentou na Universidade de München os cursos de Balanço Fiscal (*Steuerbilanzrecht*) do Catedrático Hugo von Wallis (hoje Ministro Presidente da Suprema Corte Tributária da Alemanha. (Bundesfinanzhof) e de Direito Tributário (*Steuerrecht*) do Prof. Hans Spanner, na mesma Universidade alemã.
6. Em 1968 fez estágio nos EUA, na Faculdade de Direito da Universidade de Columbia, não só frequentando os cursos, mas estudando e discutindo com os professores os novos métodos de ensino do Direito, em gozo de bolsa concedida pelo governo americano.

Atividades culturais:

Docência:

a) Professor Catedrático de Direito Tributário por concurso de títulos e provas na Faculdade de Direito da USP. Foi o primeiro titular dessa nova disciplina autônoma em Faculdade de Direito do país e está na regência do curso de graduação desde sua instituição e publicou não só o livro didático do curso, como coletâneas para o novo sistema de estudo de casos e problemas, adiante mencionadas na bibliografia.
b) Com a criação dos novos cursos de pós- graduação, foi contratado pela Reitoria da USP para reger a recém-criada cadeira de Direito Tributário Comparado nos graus de Mestrado e Doutorado. Conseguiu publicar no dia 11 de agosto de 1971, juntamente com a inauguração da nova disciplina, também o livro *Direito Tributário Comparado* dedicado a esse Curso e melhor especificado na bibliografia.
c) Como Diretor do Instituto de Direito Econômico e Financeiro iniciou há mais de dois anos, sob sua orientação, a Mesa de Debates de Casos e Problemas Tributários que vem constituindo novidade não só como curso de extensão, mas de trabalhos dedicados à pesquisa, à publicação, ao congraçamento de estudiosos e de serviços à comunidade dentro do novo espírito dos Estatutos da USP. Tendo em vista os prismas de estudo do Direito

Tributário quanto à orientação prévia dos contribuintes; ao cumprimento da legislação tributária e à sua aplicação, criou três diferentes grupos de estudos.

d) O primeiro constituído por professores e advogados especializados que semanalmente se reúnem para discutir os temas da atualidade, despersonalizadamente, e já chegaram a publicar trabalhos como o do ICM, o Leasing e outros.

e) O segundo, de altos funcionários fiscais e Procuradores das Fazendas, da Justiça e da República e,

f) Finalmente, o terceiro oferecido à Magistratura (especialmente Juízes das Fazendas Públicas e Magistrados dos Tribunais Judiciários que mais julgam causas tributárias, como é exemplo o Tribunal de Alçada Civil).

Tal vem sendo o interesse despertado pelos debates desses altos e especializados estudos de temas, que está programada e já iniciada a elaboração, para publicação pelo sistema de folhas substituíveis, do *Dicionário Enciclopédico de Direito Tributário*.

g) Chefe do Departamento de Direito Econômico Financeiro. Eleito por seus pares, com mandato de 4 anos, para a chefia deste Departamento e sendo o Departamento a menor unidade administrativa da Universidade, vem dirigindo este novo trabalho. É de ressaltar quanto ao aspecto cultural, a criação da biblioteca especializada para acesso dos alunos e demais estudiosos.

Mediante doações próprias e trabalho junto aos alunos da pós-graduação, autores, consulados e organizações culturais, vem conseguindo um atualizado e valioso acervo de livros, revistas e obras diversas de Direito Econômico e Financeiro e, especialmente de Direito Tributário, que nem mesmo a magnífica biblioteca central possui, até hoje.

h) Juntamente com os alunos do pós-graduação vem publicando as coletâneas de *Direito Tributário* (já publicadas lª a 4ª coletâneas) cujos direitos autorais foram doados à Faculdade para compra de novos livros. Dessa forma, ao mesmo tempo que dentro do espírito universitário vai incentivando a pesquisa, a publicação e fazendo escola, está conseguindo a formação da biblioteca especializada do Departamento.

i) Professor e orientador de cursos de extensão à comunidade. Mesmo antes de ser Professor da FDUSP, a convite da Reitoria, da Diretoria da Faculdade, do Centro Acadêmico XI de Agosto, do Instituto dos Advogados ou da Associação dos Advogados, desde 1957 vem dando, quase todos os anos, cursos sem qualquer remuneração por êsse ensino, especialmente nesta Faculdade, sendo de notar que chegou a ter em um desses cursos 716 alunos, tal o interesse da comunidade por essa matéria.

Ainda neste ano de 1971, organizou com mais cinco assistentes, um Curso de Direito Tributário – extensão universitária – encarregando-se de dar 2/3 das aulas. Por falta de espaço as inscrições foram fixadas em 200 vagas e afinal acabaram inscritos 212. Foi recolhida à tesouraria apenas a taxa

de Cr$ 100,00 para a Faculdade custear a expedição dos certificados de frequência e com o saldo poder reforçar a verba de compra de livros.

Docência e conferência no exterior:

- Em março de 1968, a convite do “Associate Professor Kempton E. Webb”, proferiu, em inglês, aulas na Columbia University, em Nova York, sobre a Reforma Constitucional Tributária do Brasil, Código Tributário Nacional e incentivos fiscais.
- A pedido do Prof. Ottmar Bühler, então presidente da seção alemã da “International Fiscal Association”, em Munique, em 2/6/1958 a conferência “Panorama do Direito Tributário Brasileiro e as Elaborações Germânicas” (Übersicht über das Brasilianische Steuerrecht und die Deutsche Formulierung).

Docências anteriores:

- Em 1954 foi indicado por unanimidade da Congregação da Faculdade Paulista de Direito da Universidade Católica de São Paulo para reger, em substituição aos Profs. Carlos Alberto de Carvalho Pinto e José Frederico Marques, a Cadeira de Ciência das Finanças, em cujo programa *introduziu o estudo do aspecto jurídico da tributação,* ou seja, o Direito Financeiro e Tributário. Vem, assim, há 17 anos lecionando a matéria jurídico financeira.
- Em 1963, apresentando a tese *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, prestou concurso para livre docência da Cátedra de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, obtendo o título.
- Em 1964 foi designado por indicação do Catedrático Dr. Theotônio Monteiro de Barros Filho e aprovação unânime da Congregação, para reger o curso noturno da cadeira de *Ciências das finanças* da Faculdade de Direito da Universidade de S. Paulo.
- Em 1965, com a criação da cátedra de Direito Financeiro, foi designado como primeiro livre docente, regente da Cátedra.
- Em 1965, por designação do catedrático Dr. José Pinto Antunes substituiu aquele titular por várias vezes, dando aulas de Economia Política.
- Em 1965 prestou concurso de títulos e provas para a Cátedra de Direito Financeiro na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, apresentando a tese “Teoria do Lançamento Tributário”, conquistando a referida cátedra, com média 9,15 e sendo seu primeiro titular.

Outras instituições culturais:

- É sócio fundador do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro (fundado em 23 de fevereiro de 1949), do qual participa até hoje.
- Membro da Permanent Fiscal Law Committee of Inter-American Bar Association, (Washington) desde 1960.
- Membro da International Fiscal Association com sede em *Haia,* a qual é órgão consultivo, em matéria tributária, da ONU.

- Membro do Instituto dos Advogados de São Paulo, tendo sido Presidente da *Comissão de Direito Tributário*.
- Membro da Associação dos Advogados de São Paulo.
- Membro do "Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario".

Exercício Técnico ou Profissional:

- Trabalhando, quando estudante, desde os 16 anos, no Departamento Jurídico da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo, logo que se formou passou a ser Advogado Chefe do Departamento Jurídico, tendo ali praticado ampla casuística fiscal, sendo até hoje Assessor Jurídico da Diretoria.
- Em 1948 foi Membro do Conselho Municipal de Impostos e Taxas da Capital.
- De 1949 a 1952 foi Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo.
- Foi companheiro de escritório do Prof. Tullio Ascarelli, do qual fora aluno na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e com o qual estudou muitos problemas tributários.
- Com Heinrich Reinach que foi o fundador de uma das melhores revistas de Direito Tributário da Alemanha, publicada até hoje (*Steuer und Wirtschaft*) e Pereira de Almeida, fundou e publicou a primeira Coletânea Jurídica em Folhas Soltas (LIFT) do Brasil – 1945, edição Edigraf, São Paulo.
- Com Tito Rezende fundou e foi Diretor Técnico da *Revista Fiscal de São Paulo* de 1950 a 1952 e é redator da *Revista Fiscal e de Legislação de Fazenda*, desde 1951.
- É membro do Conselho Editorial da magnífica *Revista dos Tribunais*.
- Desde o 4º ano dos bancos acadêmicos, inicialmente como solicitador acadêmico, está inscrito na OAB – Seção São Paulo. Como advogado, especializando-se nesse ramo novo entre nós – Direito Tributário – exerce, há 28 anos, a profissão, tendo escritório permanente de advocacia.
- Como *parecerista,* afora os pareceres indicados na bibliografia sobre as mais palpitantes questões tributárias do país, tem se manifestado não só em causas particulares como de governo.

Secretário de Estado

- Em 1971, a convite do Prefeito de São Paulo, Prof. José Carlos de Figueiredo Ferraz, foi nomeado e exerceu por 4 meses o cargo de Secretário dos Negócios Internos e Jurídicos que deixou a pedido, pois tendo sido inaugurado a 11 de agosto de 1971 os Cursos de Mestrado e Doutorado da São Francisco, não poderia acumular mais um cargo e preferiu deixar aquelas funções para assumir as dos Cursos de Pós Graduação.

Bibliografia:

Livros

- *Direito Tributário Comparado*, 387 p., Edição Saraiva, São Paulo, 1971.

Obra escrita especialmente para o Curso de Pós-Graduação, contendo: (1) Estudos de casos e problemas. (2) Análise comparativa, em tradução pedida pela Organização dos Estados Americanos, dos Códigos do Brasil, Argentina, Chile, Equador, México e Peru. (3) Ensaio de um catálogo bibliográfico em português, espanhol, italiano, francês, inglês e alemão, com cerca de 2.000 obras.

- *Direito Financeiro* – Curso de Direito Tributário, 255 p. 3ª edição, Bushatsky, São Paulo, 1971.
  Livro didático dedicado aos alunos do curso de graduação.
- *Curso de Direito Tributário*, 2º volume. Impostos, taxas e Contribuições (em preparo).
- *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*, 138 p. Edição Revista dos Tribunais, São Paulo, 1963, 2ª edição, 1965.
- *Teoria do Lançamento Tributário*, 246 p. Edição Revista dos Tribunais, 1965 (esgotada).
- *Direito Tributário – Estudos de problemas e casos tributários*, 483 p. Colaboração e direção do professor com seus alunos de pós-graduação. Edição Bushatsky, 1969, São Paulo.
- *Direito Tributário* – 2ª coletânea. Colaboração e direção do Professor, 246 p. edição Bushatsky, 1971, São Paulo.
- *Direito Tributário* – 3ª coletânea. Direção e colaboração do Professor, edição Bushatsky, 379 p.
- *Estudos De Problemas Tributários – Direito Tributário* – 4ª coletânea, idem 326 p., José Bushatsky editor, São Paulo.
- *Dicionário Enciclopédico de Direito Tributário*. Dirigido pelo Prof. Ruy Barbosa Nogueira (em preparo).

Outros trabalhos didáticos, conferências, pareceres e artigos publicados em Revistas e em Separatas.

- *O Ensino do Direito Tributário. Relações entre a Teoria e a Prática*. Revista dos Tribunais, 356/25.
- *Panorama do Direito Tributário Brasileiro e as Elaborações Germânicas*. Conferência a pedido do Prof. Ottmar Bühler de Munique e publicado pela *Revista dos Tribunais*, vol. 303, p. 34 e segs. e Separata. Deutsche Nachrichten, 27 e 28/8/1963 – Übersicht ü*ber das Brasilianische Steurrecht und die Deutsche Formulierung*.
- *Aspectos do Direito Tributário na Profissão do Contabilista e alguns Problemas Tributários da Atualidade*. *Revista dos Tribunais*, vol. 313, p. 20 e segs. Mensário do Contabilista, junho de 1961, n. 63.
- *A Teoria do Fato Gerador e a sua Aplicação na Prática, Revisa dos Tribunais*, vol. 344, p. 7/20.
- *Princípios, Institutos e Sistemática do Direito Tributário*. Estudos Jurídicos, coletânea comemorativa do cinquentenário da *Revista dos Tribunais*, 1962, p. 572/586, *Revista dos Tribunais*, vol. 315. p. 572 e segs. e Separata.

- *As Fontes do Direito Tributário. Revista Dos Tribunais*, Vol. 239, p. 13 e segs.
- *Relações do Direito Tributário com outras Disciplinas. Revista dos Tribunais*, vol. 228, p. 30 e segs.
- *Criação e Formalização do Débito Fiscal: a Lei, o Fato Gerador e o Lançamento. Natureza do Lançamento e os seus Efeitos. Espécies de Lançamento. Revistas dos Tribunais*, vol. 273, p. 48 e segs. e Separata. *Revista Forense*, vol. 175, p. 44 e segs.
- *O Poder de Fiscalizar. Ilícito Tributário: Direito Tributário Penal (Infrações Fiscais. Sanções Administrativas). Direito Penal Tributário (Delitos Fiscais. Sanções Judiciárias). Classificação das Infrações. Tipos de Sanções Fiscais. Revistas dos Tribunais*, vol. 269, p. 28 e segs. e Separata.
- *O Processo Administrativo Tributário: o Lançamento, o Auto de Infração e o Procedimento Contencioso. A Consulta. As Instâncias Administrativas Fiscais. Revista dos Tribunais*, vol. 156, p. 41 e segs.
- *Poder Tributário. Conceito de Direito Tributário. Autonomia. Relações com outros Ramos do Direito.* Aula inaugural do Curso de Direito Tributário (extensão universitária) promovido pelo Instituto de Direito Público e Reitoria da Universidade de São Paulo, na Faculdade do Largo de São Francisco, São Paulo, 1965. Fisco e Contribuinte, p. 351 e segs.
- *Ilegitimidade da Cobrança do Imposto de Vendas e Consignações sobre a Parcela do Imposto de Consumo. Revista dos Tribunais*, p. 285/48 e Separata, São Paulo, 1959.
- *Problemática do Direito Tributário no Brasil, Revista dos Tribunais*, 305/18 e Separata, São Paulo, 1961, RDA, 63/382, janeiro/ março.
- *Impôsto de Renda – Atividade Jurídica e Atividade Funcional da Pessoa Jurídica. Conceito de Royalties*. RDA. 27/412. *Revista dos Tribunais*, Separata. Esta questão foi publicada às p. 245 e segs., com anotações, na obra *International Transactions And Relations – Cases and Materials* dos Profs. Katz e Brewster da Faculty of Law, Harvard University, 1960, edição da Foundation Press, USA.
- *Impôsto de Consumo. Serviço de Transporte. Tipos de Impôsto sobre Produtos e sobre Serviços*, RDA, 76/451, 1964, abril/junho.
- *Fato Gerador e Impôsto de Indústria e Profissões, Revista dos Tribunais* 346/54 e Separata, São Paulo, 1964, RDA, 70/462, 1962 outubro/dezembro.
- *A Teoria do Fato Gerador e a Bitributação no Sentido Jurídico, Fisco e Contribuinte*, 1964, p. 71 e segs.
- *Regime Jurídico do Impôsto Único.* Separata da *Revista dos Tribunais,* São Paulo, 1965, RDA 81/ 455, 1965, julho/setembro.
- *Processo Tributário Administrativo e Judiciário, Fisco e Contribuinte*, 1965, p. 155 e segs.
- *O Código Tributário da Alemanha e a sua Tradução, Revista Paulista de Contabilidade*, 1965, n. 4, p. 31 e segs.
- *O Governo do Estado Infringe a Reforma Tributária. O Impôsto de Transações. Fisco e Contribuinte*, 1966, p. 704 e segs.

– *Impôsto do Sêlo e Ne Bis In Idem. Operações de Swap. Fisco e Contribuinte*, 1966, p. 792 e segs.
– *Direitos Autorais e Impôsto de Renda. Fisco e Contribuinte*, 1966, p. 256 e 427.
– *O ICM e as Operações de Incorporação, Fusão, Transformação de Sociedades* ou *Conferência de Bens para Formação de Capital. Fisco e Contribuinte*, 1967, p. 827 e segs.
– *Notas sôbre o Nôvo Sistema Tributário. IPI Reforma da Reforma Tributaria. Burocratização Fiscal das Atividades Privadas. Fisco e Contribuinte*. 1967, p. 359 e segs.
– *ICM e Produtos Destinados à Exportação, Revista de Direito Público*, do IDP da Faculdade de Direito da USP, 3/105, 1968, RDA. 92/392, 1968, abril/junho, *Fisco e Contribuinte*, 1967, p. 962 e segs.
– *Função Fiscal e Extrafiscal dos Impôstos, Fisco e Contribuinte*, 1967, p. 375 e segs. RD., 89/ 422, 1967, julho/setembro.
– *Prestação de Serviço e Venda de Mercadoria, Fisco e Contribuinte*, 1969, abril, p. 279 e segs.
– *O ICM Incide sôbre os Serviços dos Hospitais? Quais os Serviços Tributáveis, Privativamente, pelos Municípios. Fisco e Contribuinte*, 1968, dez., p. 737 e segs. RDA, 95/290, 1969, janeiro/março.
– *O Contrôle da Economia Nacional no Estado Federativo e o Impôsto Estadual sôbre a Circulação de Mercadorias, Fisco e Contribuinte*, 1969, jan., p. 3 e segs.
– *Ingresso Único para Cinemas. Inconstitucionalidade do Preço Arrecadado pelo Instituto Nacional do Cinema. Revista de Direito Público* do IDP da Faculdade de Direito da USP. 7/72, 1969.
– *Impôsto sôbre Produtos Industrializados, Revista de Direito Público* do IDP da Faculdade de Direito da USP, 10/97, 1969, Fisco e Contribuinte. 1969, set., p. 650 e segs. RDA, 98/321, 1969, outubro/dezembro.
– *Ativo Fixo e ICM, Fisco e Contribuinte*, 1969, maio, p. 3651 e segs.
– *Síntese da Teoria do Fato Gerador e seus Elementos, Fisco e Contribuinte*, 1970, maio, p. 324 e segs.
– *Normas Gerais de Direito Financeiro Estabelecidas em Lei Complementar, Cogentes à União, Estados e Municípios, Revista de Direito Público* do IDP da Faculdade de Direito da USP, 12/73, 1970.
– *Impôsto de Renda e Competência Residual*, Editora Resenha Tributária, Impôsto sôbre a Renda – *Comentários*: 1.3", Fisco e Contribuinte, 1970, dez., p. 905 e segs., *Revista dos Tribunais* 420/41.
– *Impôsto de Renda – Promessa de Pessoas Físicas, Únicos Acionistas, de Extinguirem S/A e Compromissarem Imóvel desta*, Editora Resenha Tributária, Impôsto sôbre a Renda – Comentário: 1.3", *Fisco e Contribuinte*, 1970, nov., p. 807 e segs.
– *Base de Cálculo do Impôsto Predial. Revista de Direito Público do IDP* da Faculdade de Direito da USP, 11/90, RDA. 100/525, 1970, abril/junho.
– *Impôsto sôbre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, Revista Fisco e Contribuinte* n. 9, 1971.

– *Isonomia Constitucional. Equipamentos industriais importados, quando novos e destinados à instalação ou modernização de estabelecimento industrial, integrando seu ativo fixo e o ICM. Revista dos Tribunais*, 1971, vol. 425, p. 30 e segs.

Programa de Ensino para 1972

Curso de Graduação
Direito Tributário – DEF – 331 e DEF – 332

Corpo Docente

Professor Catedrático	– Ruy Barbosa Nogueira
Professores Livres-docentes	– José Nabantino Ramos
	– Antônio Roberto Sampaio Dória
	– Walter Barbosa Corrêa
Auxiliares de Ensino	– Gerd W. Rothmann
	– Paulo Roberto Cabral Nogueira

I – Objetivos: o ensino do Direito Tributário visa a:

1 – Dar instrução ao aluno de maneira a torná-lo capaz de utilizar-se da doutrina, da legislação e da jurisprudência, na conformidade dos conceitos teóricos;

2 – Treiná-lo de forma a adquirir suficiente habilitação para pôr em prática não só os conhecimentos teóricos, mas a técnica alcançada, tornando-se capaz de servir-se do ordenamento jurídico-tributário, na defesa da ordem e da paz sociais;

3 – Habilitar o aluno para as profissões que exigem o diploma de bacharel, tais como a Advocacia, a Magistratura, o Ministério Público etc.;

4 – Pôr o aluno em contato com a advocacia particular e empresarial, o pletório forense, as repartições fiscais e atividades afins, por meio de estágio, visitas a órgãos judiciais, tribunais e órgãos da administração tributária, escritórios de advocacia, empresas e associações de classe, pesquisas de doutrina, jurisprudência e outras pesquisas.

II – *Conteúdo*: o ensino se desdobra em dois semestres, cujos respectivos programas são os seguintes:

1º semestre – DEF – 331

Introdução

Capítulo I

1 – Ensino e Estudo do Direito Tributário. 2. Relações entre a Teoria e a Prática. 3. Método de Estudo do Direito Tributário nas Faculdades de Direito.

Capítulo II

4 – O Direito Tributário. 5. Autonomia e Posição do Direito Tributário. 6. Sistema Tributário (econômico e jurídico).

Capítulo III

7 – Quadro de uma Sistemática do Direito Tributário.

Capítulo IV

8 – As Fontes do Direito Tributário. 9. Fontes Reais: os Pressupostos de Fato da Tributação. 10. Fontes Formais: o Direito Tributário Positivo (material e formal).

Capítulo V

11 – Relações do Direito Tributário com outras Ciências e outros ramos do Direito.

Capítulo VI

12 – Interpretação e Integração da Legislação Tributária. Interpretação em geral. 13. Aspectos especiais das Normas Tributárias e o conhecimento da Ciência e da Técnica do Direito Tributário. 14. A Integração: Analogia, Princípios Gerais e Equidade.

Direito Material

(A ser dado com ilustrações de casos e problemas)

Capítulo I

15 – Direito Constitucional Tributário. 16. Discriminação Constitucional das Rendas Tributárias. 17. Impostos de Competência Privativa. 18. Participações no resultado de Arrecadação. 19. Impostos de Competência Residual. 20. Caráter Centralizador da Reforma Constitucional Tributária,

Capítulo II

22 – Relação Jurídica. 23. Relação Jurídica Tributária. 24. A Obrigação Tributária e os seus Elementos: a Lei, o Fato Gerador, o Sujeito Ativo, o Sujeito Passivo e o Objeto. 25. Natureza das Obrigações Tributárias a sua distinção das Obrigações do Direito Privado.

Capítulo III

26 – O Tributo, sua divisão em Impostos, Taxas e Contribuições. 27. As Características de cada espécie.

Capítulo IV

28 – Categorias especiais da Técnica de Tributação: Incidência, Não Incidência, Isenção e Imunidade.

Capítulo V

29 – A Parafiscalidade.

Capítulo VI

30 – Poder de Tributar e Poder de Regular. 31. A Extrafiscalidade. 32. A Intervenção do Estado na Vida Econômica e Social por meio da Tributação Extrafiscal. 33. Os Incentivos fiscais e os Limites da Extrafiscalidade.

Capítulo VII

34 – Do ilícito Tributário. 35. Direito Administrativo Tributário Penal, Classificações das Infrações Fiscais. 36. Tipos de Sanções Fiscais. 37. Direito Penal Tributário.

Direito Tributário Formal
(A ser dado com ilustrações de casos e problemas)
Capítulo I

38 – Organização Administrativa Tributária. 39. O Lançamento como Procedimento Administrativo. 40. Natureza Jurídica do Lançamento e suas Consequências. 41. Função e Modalidades do Lançamento. 42. O Poder de Fiscalizar.

Capítulo II

43 – O Processo Administrativo Tributário. 44. O Lançamento, o Auto de Infração e o Procedimento Contencioso. 45. A Consulta em sua Matéria Fiscal.

Capítulo III

46 – Processo Judicial Tributário. 47. O Executivo Fiscal. 48. A Ação Anulatório do Débito Fiscal. 49. O Mandado de Segurança contra a Coação Tributária. 50. A Ação de Repetição do Indébito. 51. A Ação Declaratória em Matéria Fiscal. 52. A Ação Consignação em Pagamento.

Capítulo Único

53 – Extinção do Crédito Tributário.

2º semestre – DEF – 332

Tributos federais, estaduais e municipais.
(A ser dado com ilustrações de casos e problemas)

54 – Imposto sobre importação de produtos estrangeiros.

55 – Imposto sobre exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados.

56 – Imposto sobre a propriedade territorial rural.

57 – Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

58 – Imposto sobre produtos industrializados (IPI).

59 – Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

60 – Imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica.

61 – Imposto sobre a extração, circulação, a distribuição ou o consumo dos minerais do país.

62 – Imposto decorrente da competência residual e imposto de guerra.

63 – Imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre acessão de direitos à sua aquisição.

64 – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

65 – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

66 – Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISQN).

67 – Taxas arrecadadas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

68 – Contribuição, de melhoria, arrecada dos proprietários de imóveis valorizados por obras públicas.

69 – Contribuições tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais.

70 – Empréstimo compulsório.

III – Métodos Utilizados

Exposições teóricas, arguições, debates, círculos de estudo, seminários, visando não só o aprendizado, mas sobretudo a autorrealização do aluno.

IV – Atividades Discentes

Pesquisas de doutrina e de jurisprudência, visitas ou estágios (escritórios de advocacia, repartições fiscais, tribunais administrativos fiscais, Varas da Fazenda Municipal, Estadual, Justiça Federal, Tribunal de Alçada Civil ou Tribunal de Justiça do Estado, com relatórios respectivos. Estudos e pesquisas sobre imposição, fiscalização e arrecadação dos tributos. Solução de problemas práticos e estudos de casos concretos.

V – Carga Horária

Seis horas teóricas semanais, sendo três para cada uma das duas turmas, no período diurno e iguais no período noturno. Horas de frequência ao Departamento, para estudos e trabalhos de pesquisa. Horas de visitas e estágios aos órgãos, repartições e estabelecimentos enumerados no item VI. Estas horas de trabalhos práticos serão computadas, estimando-se em três horas semanais para cada aluno.

VI – Número de Créditos

Quatro créditos para cada um dos semestres.

VII – Número Máximo de Alunos por Turma:

O Departamento fixará, tendo em vista as disposições relativas às matrículas.

VIII – Critério e Avaliação da Aprendizagem:

Atribuição de valores às provas de avaliação que serão realizadas de preferência no fim de cada mês, bem como aos trabalhos práticos que se realizarem, aferindo-se o aproveitamento dos alunos. As provas de avaliação obedecerão ao critério de pesos *um, dois, e dois,* sucessivamente. Será levada em conta, também, a assiduidade e a participação do aluno nos trabalhos práticos.

IX – Bibliografia Básica:

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, vol. 1.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, vol. 2.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário – Casos e Problemas* – 1ª Coletânea; 2ª Coletânea; 3ª Coletânea; 4ª Coletânea, Ruy Barbosa Nogueira e outros.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro* – 3ª edição, Forense, 1971.

FALCÃO, Amilcar. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*
MAIOR, Souto. *Isenções Tributárias*

Programa para os Três Semestres

3. Curso de Pós-Graduação (Mestrado e Doutorado)
    - 3.1. Direito Tributário Comparado I
    - 3.2. Um semestre
    - 3.3. Carga horária semanal 2-2-4 – Aulas teóricas mais leituras e seminários
    - 3.4. Número de créditos: 8 (oito)
    - 3.5. Professor Catedrático Ruy Barbosa Nogueira
    - 3.6. Programa
        1. A Codificação do Direito Tributário
        2. Leis, Tratados e Convenções Internacionais
        3. Vigência da legislação tributária
        4. Aplicação da legislação tributária.
        5. Interpretação e integração da legislação tributária
        6. Obrigação tributária
        7. Fato Gerador
        8. Sujeito Ativo
        9. Sujeito Passivo
        10. Solidariedade
        11. Capacidade tributária
        12. Domicílio Tributário
        13. Responsabilidade tributária
        14. Crédito tributário
        15. Lançamento e suas modalidades
        16. Suspensão do crédito tributário
        17. Moratória
        18. Extinção do crédito tributário
        19. Exclusão do crédito tributário
        20. Garantias e privilégios do crédito tributário
4. Curso de Pós-Graduação (Mestrado e Doutorado)
    - 4.1. Direito Tributário Comparado II
    - 4.2. Um semestre
    - 4.3. Carga horária semanal 2-2-4 – Aulas Teóricas mais leitura e seminários
    - 4.4. Número de créditos: 8 (oito)
    - 4.5. Professor Catedrático Ruy Barbosa Nogueira
    - 4.6. Programa
        1. Sistema tributário

2. Competência tributária
3. Impostos
4. Imposto sobre a importação
5. Imposto sobre a exportação
6. Imposto sobre a propriedade territorial rural
7. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
8. Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a êles relativos
9. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
10. Imposto sobre produtos industrializados
11. Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias
12. Imposto sobre Operações de Crédito: Câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários
13. Imposto sobre serviços de transportes e comunicações
14. Imposto sobre serviços de qualquer natureza
15. Imposto sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do país
16. Impostos extraordinários
17. Taxas
18. Contribuição de melhoria
19. Distribuições de receitas tributárias
20. Contribuições parafiscais.

5. Curso de Pós-graduação (Mestrado e Doutorado)
   - 5.1. Direito Tributário Comparado III
   - 5.2. Um semestre
   - 5.3. Carga horária semanal 2-2-4 – Aulas Teóricas mais leitura e seminários
   - 5.4. Número de créditos: 8 (oito)
   - 5.5. Professor Catedrático Ruy Barbosa Nogueira
   - 5.6 Programa
     1. O Modelo de Código Tributário e a sua comparação com os códigos vigentes nos países membros da ALALC
     2. Introdução
     3. Principais aspectos de caráter substantivo
     4. Aspectos omitidos no Modelo de Código Tributário
     5. Âmbito de Aplicação e fontes do Direito Tributário
     6. Conceito e classes de tributos
     7. Conceito e elementos da obrigação tributária
     8. Sujeitos ativos
     9. Sujeitos passivos
     10. Domicílio Tributário
     11. Fato Gerador
     12. Meios de extinção
     13. Pagamento
     14. Compensação

15. Transação
16. Confusão
17. Perdão
18. Prescrição
19. Juros
20. Privilégios
21. Isenção
22. Casos e problemas tributários com estudo comparativo.

Bibliografia Básica

(Livros do Professor Ruy Barbosa Nogueira, mais específicos para o curso).

1 – *Direito Tributário Comparado* (obra contendo direito casuístico nacional e atual (casos e problemas) e a tradução da análise comparativa das normas substantivas do Modelo de Código com os códigos da Argentina, Brasil, Chile, Equador, México e Peru e catálogo bibliográfico com cerca de 2.000 (duas mil) obras sobre a tributação brasileira e de outros países. Edição Saraiva, 1971.

2 – *Da Interpretação e Aplicação das Leis Tributárias*, Editora Revistas dos Tribunais, 2ª edição, São Paulo, 1969.

3 – *Teoria do Lançamento Tributário*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo.

4 – *Direito Financeiro – Curso de Direito Tributário*, edição Bushatsky, 3ª edição, 1971,

5 – *Direito Tributário – Estudo de Casos e Problemas*, obra em colaboração, contendo 10 trabalhos do professor e as 8 melhores dissertações de seus alunos do Curso de Especialização, edição Bushatsky, 1969.

6 – *Direito Tributário*, 2ª coletânea, 1971, estudos de casos e problemas de alunos do Curso de Especialização sob a orientação e direção do Prof. Ruy Barbosa Nogueira.

7 – *Direito Tributário* – 3ª coletânea, 1971, idem.

8 – *Direito Tributário* – 4ª coletânea, 1971, idem.

Obras de Outros Autores

9 – BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, Forense, 3ª edição, Rio, 1971.

10 – *Reforma Tributária Nacional*, vol. 17 editado pela Fundação Getúlio Vargas, Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, Rio, 1966.

11 – *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, edição Ministério da Fazenda, Rio, 1954.

12 – DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Da Lei Tributária no Tempo,* São Paulo, 1968.

13 – SILVA, José Afonso da. *Tributos e Normas de Política Fiscal na Constituição do Brasil*, São Paulo, 1968.

14 – BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*, edição Sugestões Literárias, São Paulo, 1969.

15 – FALCÃO, Amilcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*.

16 – JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*, edição Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1971 (2 vols.).

17 – FONROUGE, Carlos Giuliani. *Derecho Financiero*, ediciones Depalma, Buenos Aires (2 vols.) 2ª edição, 1971.

18 – GIANINI, A. D. *Instituzioni di Diritto Tributario*, edição Giuffrè, Milano.

19 – VANONI, Ezio. *Opere Giuridiche* (2 vols.) edição Giuffrè, 1961.

20 – MEHL, Lucien, *Science et Technique Fiscales*, Presses Universitaires de France, Paris, 1959 (2 vols.).

21 – TROTABAS, Louis et COTTERET J. *Finances Publiques*, Dalloz, 1970

22 – *World Tax-Series–Harvard Law School*, *International Program in Taxation*, volumes já publicados:

1. Taxation in Brazil
2. Taxation in Columbia
3. Taxation in United Kingdown
4. Taxation in Australia
5. Taxation in Germany
6. Taxation in Italy
7. Taxation in France
8. Taxation in Sweeden
9. Taxation in Mexico
10. Taxation in India
11. Taxation in United States

23 – BLUMENSTEIN, Ernst. *System des Steuerrechts, Zweite neu bearbeitet Auflage*, Polygraphischer Verlag A.G., Zürich, 1951.

24 – BÜHLER, Ottmar. Principen des Internationales Steurrechts, 1964 Internationales Steurdokumentationsbüro, Amsterdam.

25 – HÜBSCHAMANN-HEPP-SPITALER, *Kommentar zur Reichsabgabenordnung Finanzgerichtsordnung und Nebengesetzen*. Esta obra é o mais completo e atualizado comentário (em folhas substituíveis) ao famoso *Código Tributário da República Federal da Alemanha* (5 vols.) Verlag, SCHIMIDT Dr. Otto, K.G. Köln.

26 – EUROPAE, Jura. *Droit Fiscal*/ Steurrecht, C. H. Beck, München/Éditions Techniques Juris-Classeurs, Paris.

Treze separatas do Prof. Ruy Barbosa Nogueira.

Duas separatas da Mesa de Debates de Casos e Problemas Tributários.

Uma carta da Organização dos Estados Americanos – OEA – Washington.

O Novo Código Tributário da Alemanha: como se deve legislar

A 1º de janeiro de 1977 entrou em vigor na República Federal da Alemanha a nova codificação traçando as linhas fundamentais para todos os impostos, inclusive restituições, regulados pelo direito federal ou pelo direito da comunidade europeia, administrados por autoridades fiscais federais ou estaduais.

Como diz o Catedrático Weber-Fas, ex-Magistrado da Corte Fiscal, no prefácio de seu recente e insuperável *Compêndio da Parte Geral do Direito Tributário* (*Allgemeines Steuerreclit, Tübigen,* 1979), "*a Constituição e o Código Tributário contêm a* Magna Charta *do contribuinte*".

Mas o que, para nós brasileiros é admirável, é que essa lei de diretrizes (*Rechtslinien*) e orgânica (*Rahmengesetz*), além de ter sido por vários anos debatida no Parlamento com a mais ampla colaboração dos institutos científicos, das classes representativas dos contribuintes e enfim dos doutrinadores, foi publicada em 1976 para só entrar em vigor em 1977, de maneira que, durante a *vacatio legis*, pudemos presenciar *in loco*, em várias universidades (Munique, Heidelberg, Colônia e Bochum) o seu estudo prévio e mesmo a publicação de vários livros e comentários esclarecedores do seu conteúdo, antes mesmo do início de sua execução. Esta é, realmente a forma mais correta já vista, de elaboração e ensino prévios da legislação tributária em um verdadeiro Estado Democrático de Direito, não só para não causar surpresa aos cidadãos contribuintes, mas sobretudo poder manter efetivamente a confiança que o povo contribuinte deve e pode ter no legislador fiscal.

Dada a importância desse código modelo, trouxemos esse material e com a colaboração de dedicados companheiros promovemos a tradução vernácula e a publicação entre nós desse diploma (vide *Novo Código Tributário Alemão,* edição IBDT – Forense, São Paulo, Rio, 1978) com a seguinte

Apresentação

O Instituto Brasileiro de Direito Tributário, entidade complementar à Universidade de São Paulo, é uma associação civil, sem fim lucrativo, destinada à pesquisa jurídico-tributária, colaboração ao ensino, divulgação de legislação, jurisprudência, doutrina, promoção de conferências, cursos, manutenção da Mesa Semanal de Debates e prestação desses serviços à comunidade.

Desde sua fundação vem se dedicando a todos esses setores, já tendo reunido seiscentos e oitenta sócios fundadores, contribuintes e honorários, do Brasil e do exterior, irmanados no lema "Pro Ensino e Justiça da Tributação".

Dentro de tais finalidades estatutárias, em coedição com a Companhia Editora Forense, vem apresentar aos seus associados e à comunidade a presente tra-

dução do *Novo Código Tributário da República Federal da Alemanha* (Abgabenordnung, 1977) que, a partir de sua elaboração em 1919, foi o verdadeiro marco da sistematização científico legislativa do Direito Tributário e provocou não só na doutrina, como na jurisprudência, avanço na forma e no conteúdo deste ramo do Direito, mas também irradiou conceitos e institutos a outros ramos jurídicos, ultrapassando fronteiras e repercutindo nas legislações e elaborações doutrinárias e jurisprudências tributárias de outros países.

Promulgada em 1919 e chamada mesmo de "Ordenação Fiscal de Weimar", foi traduzida logo para o francês e polonês e com a mesma novidade de legislação de normas gerais influiu logo na codificação do Direito Tributário da Áustria. Em 1965, o saudoso Professor paulista Souza Diniz fez uma tradução do texto então vigente, que tivemos a honra de prefaciar, cuja edição foi logo esgotada (Vide *Código Tributários Alemão, Mexicano e Brasileiro,* Rio, Edições Financeira S.A., 1965).

Na America Latina, o primeiro país a elaborar seu código tributário, nesse sentido, foi o México (com base nos estudos do Professor italiano Mario Pugliese) e na Argentina o Mestre Giuliani Fonrouge elaborou e publicou um anteprojeto, que, todavia, não chegou a se transformar em lei, mas representou valioso trabalho de constante consulta para os estudos de reformulações legislativas.

O que é muito importante ressaltar entre nós é que além dessa influência generalizada do *Código Alemão* sobre a evolução dos estudos jurídico-tributários, ele teve não só influência indireta, mas também direta sobre a elaboração da Reforma Tributária Nacional. Neste último sentido, esclarecendo as fontes em que se abeberou para elaboração de nosso Código, informa a Comissão Especial do Código Tributário Nacional:

> "Com as cautelas e ressalvas decorrentes da orientação geral já indicada, a Comissão utilizou como subsídios, em primeiro lugar, a legislação tributária vigente da União, dos Estados e dos principais Municípios; e, num segundo plano, os códigos tributários e as leis com o caráter parcial de códigos, existentes na legislação comparada.
> Dentre as leis do primeiro tipo, a primazia compete indiscutivelmente à Reichsabgabenordnung alemã, em seu texto original de 1919" (Vide Mensagem n. 373, de 20.08.1954, publicada no volume *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional,* Rio de Janeiro, edição do Ministério da Fazenda, 1954, p. 13).

Ora, se a codificação alemã, no seu texto original, foi, com primazia, fonte para a elaboração do *Código Tributário Nacional,* para todos que em nosso país se dedicam aos estudos tributários e vêm compulsando não só o CTN, mas toda a multifária legislação que o tem alterado, é auspicioso saber que a codificação alemã acaba de passar por completa reformulação. Pareceu ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário da mais alta relevância, dentro de suas finalidades, poder levar a todos os seus associados e à comunidade, em vernáculo, o conhecimento desse texto integral, acompanhado não só do índice Sistemático de seu conteúdo, mas

também de um índice Analítico, pela forma alfabético-remissiva, que muito facilita e dinamiza a consulta.

Sem dúvida, tendo-se especialmente em vista a diversidade entre os idiomas alemão e português e ainda o fato de que a elaboração jurídico-tributária alemã já se encontra sedimentada através de muitos anos de formulações, enquanto é jovem a formulação jurídico-tributária brasileira, é fácil compreender-se a dificuldade dessa tradução. Basta acentuar que a literatura jurídico tributária alemã já chegou mesmo à elaboração de um notável *Dicionário do Direito Tributário* e *das Ciências Fiscais,* comprovando até a posição enciclopédica de um vocabulário peculiar do Direito Tributário (*Handwöerterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften,* 2 vols. em formato enciclopédia, com cerca de 1.500 verbetes, elaborado por 86 autores, Munique, editora C. H. Beck, 1972. Esgotada a lª edição, está em preparo nova edição).

Já sintetizava Buffon que "o estilo é o homem" e W. Von Humboldt, ao traduzir Agamenon, refere na introdução que a comparação de uma língua com outra demonstra que cada idioma tem seu estilo, ao que denomina de forma interna. Além disso, formados os vocábulos dentro de cada língua e das condições existenciais de cada povo, é natural que dois vocábulos pertencentes a dois idiomas, embora se refiram ao mesmo objeto, nem sempre tenham a mesma abrangência, sentido ou conotação.

Diz José Ortega y Gasset que, há mais de século, o doce teólogo Shleiermacher em seu *Ensaio sobre os Diferentes Métodos de Traduzir* (*Über die verschiedene Methoden des Ubersetzen*) esclarecia que transposição linguística é um movimento que pode ser intentado em duas direções opostas: lª) levar a linguagem do autor ao leitor ou 2ª) trazer o leitor à linguagem do autor.

"No primeiro caso traduzimos num sentido impróprio da palavra, porque a rigor faremos uma imitação ou paráfrase do texto original.

Somente quando conseguimos arrancar o leitor de seus hábitos linguísticos e o obrigamos a mover-se dentro dos hábitos do autor é que realmente estaremos fazendo tradução.

Mas será tradução uma manipulação mágica em virtude da qual a obra escrita em um idioma surge subitamente no outro? Não. Essa transmutação é impossível. A tradução não é "doublé" do texto original; não é nem deve querer ser a mesma obra com outro léxico, a tradução nem sequer pertence ao mesmo gênero literário do traduzido. É conveniente ressaltar isto e afirmar que a tradução não é a obra, é antes um caminho em direção à obra original".

O notável filósofo espanhol que estudou nas universidades de Berlim, Leipzig e Marburg e cujas obras vertidas para o alemão, em poucos anos, tiveram mais de quinze edições, esclarece que a aceitação destas por parte dos leitores alemães, do ponto de vista da tradução, foi devida ao fato de sua tradutora ter forçado, até o limite, a tolerância gramatical da linguagem alemã. Assim ela conseguiu transcrever precisamente o que não é alemão de seu modo de dizer, de maneira que o leitor se encontra sem esforço fazendo gestos mentais que são os espanhóis. Deste

modo o leitor descansa um pouco de si mesmo e se diverte ao encontrar-se um pouco sendo outro.

Prestando esse depoimento com o exemplo da tradução de suas próprias obras para o alemão, diz Ortega que esse sucesso se deveu àquela técnica de sua tradutora, que conseguiu quatro quintas partes de acerto na tradução.

Este ensaio de Ortega y Gasset, com muita propriedade, foi também vertido do espanhol para o alemão seguido de comentário por Katharina Reiss e publicado na série bilíngue da *dtv ziveisprachig Edition Langeiviesche-Brandt,* cujo título é *Miseria y Esplendor de la Traducción-Elend und Glanz der Übersetzung.*

Se a tradução da obra de um só autor traz em si essas dificuldades, que dizer da tradução do texto de um código jurídico-tributário elaborado durante vários anos, em consequência de uma colaboração coletiva? Pareceu a este Instituto que a melhor forma de obter essa tradução seria por meio do trabalho, não de gramáticos ou de um só tradutor, mas de uma equipe de juristas especializados em Direito Tributário e conhecedores, não apenas dos dois idiomas, mas de ambos os sistemas tributários e, portanto, dos respectivos vocábulos jurídico-tributários. Com a fundação deste Instituto e a experiência semanal da Mesa de Debates Tributários verificou-se a existência, dentre os consócios, de uma equipe disposta a esse trabalho, ora concluído.

Tal como é apresentada, esperamos que esta tradução possa ser de grande utilidade aos estudos universitários comparativos em nosso país, mas também a todos os estudiosos do Direito Tributário da América Latina e dos demais países cuja língua seja mais afim à nossa, pois que saibamos, até agora não foi feita outra tradução desse importante texto completamente reformulado.

Embora dominando o idioma alemão com maior ou menor conhecimento, muitos colegas haverão de adquirir esta tradução, pois aqueles que se dedicam aos estudos comparativos apreciam também comparar textos traduzidos, especialmente para examinar correspondências de termos, categorias ou institutos, pois que, numa tradução, também se insere uma certa carga interpretativa.

Tendo em vista que, embora recente o novo texto, vários comentários já foram publicados na Alemanha sobre a nova AO e poderá ser de interesse destes estudiosos, a seguir indicamos uma relação, em ordem cronológica, das edições: 1 – *Abgabenordnung* – AO 1977 – *Mit einer Einführung von* Rudolf Weber-Faz – o Prof. Dr. jur., LL.M. – Universität Mannheim, 6 Auflage 1976 – Wilhelm Goldmann Verlag, München; 2 – 1977 – *Materialien zusammengestelt and bearbeitet von* Karl-Heinz Mittelsteiner und Harald Schaumburg – Köln, 1976; 3 – *Die AO '77 – Ein Überblick* – Von Karl Koch – Herne Berlin – 1976; 4 – *Abgabenordnung* (1977) *Handkommentar* von Ruth Hofmann – Bonn, 1976; 5 – ao *Abgabenordnung 1977 erlautert* von Franz Klein und Gerd Orlopp – München, 1977; 6 – *Kommentar zur AO 1977 und FGO* von Klaus Tipke und Heinrich Wilhelm Kruse – 8. *Auflage,* Köln, 1977; 7 – *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichts-ordnung* von Hübschmann Hepp Spitaler Köln, 1977; 8 – *Abgabenordnung* 1977 – *Ein Grundriss* von Hans Hampel und Peter Benkendorff – Heidelberg-Hamburg, 1977; 9 – *Das neue Abgabenrecht* 1977 – Abgabenordnung 1977 – *Erlauterungen* Von O. Muus – S.

Domann; 10 – Karl Koch Abgabenordnung 1977 – Kommentar Köln – Berlin, 1977.

Concluindo, vimos agradecer de público, em nosso nome e em nome da associação a que presidimos, a doação que cada um dos companheiros tradutores fez de seu tempo e trabalho, para a consecução de mais este *desideratum* do IBDT, no qual estamos irmanados, desde sua fundação".

Como se vê, nossa intenção foi divulgar em nosso país não só um grande exemplo de elaboração de legislação fiscal dentro do Estado de Direito Democrático, mas sobretudo fornecer aos legisladores traços fundamentais da garantia de princípios universais de um verdadeiro *sistema jurídico* da tributação.

Ultimamente e por infelicidade, é precisamente o inverso de tudo isto que estamos presenciando entre nós. Vejam-se como exemplos lamentáveis os casos dos decretos-leis sobre o Empréstimo Compulsório e o IOF, expedidos de surpresa; pior ainda; retroativamente e sujeitos a contramarchas e incertezas do próprio "Fisco-Legislador" que, temeroso das fatais ações de controle do Poder Judiciário chega a publicar pareceres do ilustre Procurador Fiscal do Município de Recife e mesmo do preclaro Procurador da República para tentar, em cerca de 17.000 palavras, lançar tábuas de salvação aos vícios constitucionais, complementares e legais, intrínsecos e extrínsecos, dessa malfadada legislação.

O que, sobretudo, é de arrepiar é que constatados os erros o Governo Federal ao invés de logo abrogar essa legislação, apôs-lhe apenas remendos de peneira que, não ofuscando os revérberos da razão, do bom senso, da justiça e do direito vigente só prejudicarão o desenvolvimento econômico e fatalmente criarão maiores dificuldades ao Tesouro com as restituições monetariamente corrigidas, mais as condenações, para acarretar o assoberbamento da já asfixiante burocratização das atividades administrativas, judiciais e das classes produtoras.

Aí fica apenas, como introdução, este contraste estarrecedor: qual a confiança que os cidadãos-contribuintes brasileiros, que reconhecem a existência do Estado e para ele trabalham e contribuem poderão ter no *Estado Fisco,* se este ao invés de respeitar e assegurar os mínimos direitos e garantias individuais dos cidadãos, inscritos na Constituição e no Código Tributário Nacional e que deveriam constituir a verdadeira *Carta Magna* de seus direitos, não apenas finge desconhecê-los, mas insiste em atropelá-los?

Como concluiu o grande Georges Ripert, que foi membro do Instituto de França, Diretor da Faculdade de Direito de Paris e autor do clássico livro *A Regra Moral nas Obrigações,* no prefácio do livro *Théorie de La Fraude en Droit Fiscal* de Gaston Lerouge – para poder combater a fraude fiscal é necessário:

> "que o legislador dê o bom exemplo. A falta de respeito à regra jurídica é sem dúvida uma falta moral, mas em contrapartida é preciso que a ordem do Estado soberano também esteja de conformidade com a regra moral".

Outro aspecto fundamental do Estado de Direito Democrático é o de que o Estado não pode se valer de sua potestade para desobedecer a forma do devido processo legislativo e muito menos emitir leis injustas ou em desconformidade com a Constituição a cujos comandos hierárquicos também está sujeito.

Neste sentido, outro notável jurista, professor e Ministro Presidente da Suprema Corte Fiscal da República Federal da Alemanha (BFH), Hübschmann, assim ressalta em comentário ao § 228 do Código Tributário daquele país:

> "*O Estado como protetor do Direito.*
> Uma das mais importantes missões do Estado no âmbito de sua soberania é servir à Justiça. Neste sentido também cabe ao Estado como relevante e difícil tarefa a de garantir aos cidadãos uma *Tributação Justa*. (...) A Justiça da tributação é um problema político-financeiro que deve ser resolvido pelo legislador (...). Tomando-se em consideração o fato de que, nesta função, o Estado é portador de direitos de soberania e se reveste de meios de grande força e o indivíduo se apresenta como subordinado ao poder, entretanto, no Estado de Direito impera a idéia de que ao indivíduo se deve conceder proteção contra medidas arbitrárias ou injustificadas da administração tributária. No Estado de Direito tem que predominar a tendência de dar a cada um (tanto à comunidade como ao indivíduo) o que é seu." (*Kommentar Zur Abgabenordnung*, v. III, § 228)

Portanto, não se pode compreender como em nosso país, através de decretos-leis projetados unilateralmente, ou pior ainda, *intramuros*, no Ministério da Fazenda, venham a ser expedidos decretos-leis criando empréstimo compulsório e IOF a serem exigidos de surpresa, dentro do mesmo exercício e mesmo *retroativamente* contra as normas do Sistema Tributário Nacional, em flagrante desrespeito aos preceitos constitucionais escritos, que não só juridicizaram o princípio da anualidade, mas também o de que "a lei não prejudicará o direito adquirido" (CF art. 153, § 29 e § 3º).

A Bitributação Internacional

Tivemos a honra de receber das mãos do eminente Prof. Dr. Manuel Pires, sócio *honoris causa* do IBDT/USP, sua notável obra com 891 páginas, sob o título *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, que acaba de merecer magnífica edição do Ministério das Finanças de Portugal, através seu Centro de Estudos Fiscais.

O Mestre de Lisboa, renomado jurista que tem representado seu país em diversos congressos internacionais e mesmo o Ministério das Finanças em várias comissões de tratados, acordos ou convenções para evitar a dupla tributação; com esta obra, em que revela o domínio de tantos idiomas e a mais ampla pesquisa crítico valorativa da doutrina, da jurisprudência, como pelo exame de tantos tratados, teve sempre o cuidado de traduzir cada trecho ou pensamento para nosso comum idioma, de tal sorte que sua obra altamente científica, em linguagem clara e transparente, no gênero e pela sua atualidade, e ainda um manancial didático para todos os estudiosos, profissionais e especialmente para os alunos dos cursos de pós-graduação em direito, economia e finanças, não só de Portugal, mas dos demais países de fala portuguesa, como o Brasil.

Se é verdade que o Autor, ao justificar o título de seu livro como dedicado aos aspectos da dupla tributação *jurídica*, porque em regra ela ocorre quando existe apenas um sujeito passivo (p. 24), na verdade aprofunda também aspectos históricos, econômicos e financeiros.

A indicação da literatura de que se serviu em alemão, inglês, francês, italiano, espanhol e português representa um verdadeiro catálogo bibliográfico, magnífico auxílio para o acesso às fontes mais atualizadas por parte dos estudiosos e especialmente dos pós-graduandos. Com indicações das respectivas páginas citadas ou dos trechos traduzidos, esse catálogo vai da p. 821 à p. 870.

Especialmente para poder extremar a dupla tributação jurídica internacional das figuras afins, dentro do plano da obra, como dissemos, o Autor com a sua didática, longa experiência e aprofundados estudos, na verdade, traça um quadro completo de toda a problemática da dupla tributação internacional. Examinando também os modelos de tratados e convenções, inclusive dos concluídos por Portugal, dentre estes estuda o tratado entre Portugal e Brasil.

Eis uma excelente obra que, editada em Portugal, vem enriquecer sobremodo a literatura jurídico tributária dos países de língua portuguesa, dentre as quais, a do Brasil. Dentro do intercâmbio cultural, não só o Ministério das Finanças de Portugal como o da Fazenda do Brasil deverão facilitar e incentivar a vinda dessa obra tão necessária e útil para os estudos de interesse internacional e neste caso acentuadamente recíprocos para Portugal e para o Brasil. Sob o ponto de vista diplomático e de comunidade de estudos, os brasileiros que têm comparecido e participado de congressos e estudos internacionais sobre tais tratados, con-

venções ou acordos sabem e sentem quanto as equipes de Portugal e do Brasil se unem e se entreajudam, não só pela recíproca afeição, mas precisamente pela comunidade do idioma, das suas tradições e das suas culturas.